

**'N ONDERSOEK NA DIE BENADERING VIR DIE TOETSING VAN DIE
BESIGHEIDSDOELWITTOETS IN DIE NORMALITEITSVEREISTE VAN
ARTIKEL 103(1) VAN DIE INKOMSTEBELASTINGWET, NO 58 VAN 1962,
SOOS GEWYSIG GEDURENDE 1996**

deur

ANNA LOUISA TAYLOR

WERKSTUK

ingelewer ter gedeeltelike voldoening aan die vereistes vir die graad

MREK (BELASTING)

in die

FAKULTEIT EKONOMIESE EN BESTUURSWETENSKAPPE

aan die

UNIVERSITEIT VAN STELLENBOSCH

STUDIELEIER: PROF C.J. VAN SCHALKWYK

Oktober 1999



VERKLARING

Hiermee verklaar ek, Anna Louisa Taylor, dat hierdie werkstuk my eie oorspronklike werk is en dat alle bronne akkuraat vermeld en erken is en dat hierdie dokument nog nie vantevore in die geheel, of gedeeltelik, by enige ander universiteit ter verkryging van 'n akademiese kwalifikasie voorgelê is nie.

A.L. Taylor

26 Oktober 1999

OPSOMMING

Die Katz-kommissie het in die Derde Interim Verslag aanbevelings ten opsigte van die algemene teenvermydingsbepaling in artikel 103 van die Wet, gemaak.

Sekere gedeeltes van die aanbevelings is met ingang 3 Julie 1996 in artikel 103 van die Wet, soos gewysig, opgeneem. Subartikel (b)(i) van artikel 103(1) is gewysig sodat die normaliteit van die wyse waarop transaksies aangegaan is, verdeel is tussen transaksies in die konteks van besigheid en ander transaksies. 'n Bykomende vereiste, die sogenaamde besigheidsdoelwittoets, is gestel ten opsigte van transaksies in die konteks van besigheid. Hierdie besigheidsdoelwittoets word vervat in subartikel (b)(i)(aa) van artikel 103 en vereis dat transaksies in die konteks van besigheid op 'n wyse aangegaan moet wees, wat normaalweg vir *bona fide*-sakedoeleindes anders as die verkryging van 'n belastingvoordeel, gebruik word.

Subartikel (6) is tot artikel 103 gevoeg. Die subartikel bepaal dat, waar die Kommissaris artikel 103(1) in die bepaling van belastingaanspreeklikheid toegepas het, hy nie sy diskresie in terme van artikel 89quat(3) en (3A) van die Wet mag uitoefen nie.

Die doel van hierdie studie was tweeledig:

- Eerstens is vasgestel in watter mate die vorige benaderings in Suid-Afrikaanse regspraak, neergelê vir die toetsing van normaliteit by moontlike belastingvermyding, uitgebrei is vir die toetsing van die nuwe besigheidsdoelwitvereiste in artikel 103(1) van die Wet.
- Tweedens is die regverdigheid en grondwetlikheid van subartikel (6) krities ondersoek.

Die benadering wat deur Suid-Afrikaanse regspraak neergelê is vir die toepassing van die normaliteitstoets in artikel 103(1)(b), voor die 1996-

wysiging, sowel as die interpretasie van die besigheidsdoelwittoets volgens die letter van die Wet, is ondersoek. Die ondersoek is gebruik om te bepaal of die neergelegde benadering vir die toetsing van die vorige normaliteitsvereiste, uitgebrei moet word om die besigheidsdoelwittoets te akkommodeer. Die Engelse benaderings om belastingvermyding te bekamp, is ondersoek om benaderings te identifiseer wat die toepassing van 'n besigheidsdoelwittoets behels en gevolglik riglyne vir die toetsing van die besigheidsdoelwitvereiste kan verskaf. Onlangse hofsake wat oor belastingvermyding handel, is ondersoek om vas te stel of die beginsels soos in die verlede neergelê, uitgebrei is, sodat Engelse regsbeginsele in die toekoms gebruik sal word om die nuwe besigheidsdoelwitvereiste in artikel 103(1) te toets.

Die skrywer het tot die slotsom gekom, dat die vorige benadering vir die toetsing van normaliteit vir doeleindes van artikel 103(1), uitgebrei is, deurdat die besigheidsdoelwittoets ten opsigte van transaksies in die konteks van besigheid, die moontlikheid uitskakel dat transaksies as normaal beskou word bloot omdat dit normaalweg in die handelswêreld gebruik is om belasting te vermy.

Die gevolgtrekking word verder gemaak dat die vorige benadering vir die toetsing van die normaliteitsvereiste wesenlik in ITC 1606 ((CAPE 1995) 58 SATC 328) uitgebrei is. Die skrywer is van mening dat die beginsel wat in ITC 1606 neergelê is, tot die toepassing van die Engelse saak, *Furniss v Dawson*, in die besigheidsdoelwittoets van die normaliteitsvereiste van artikel 103(1), ten opsigte van 'n reeks transaksies, lei.

Die toepaslike artikels van die Grondwet van die Republiek van Suid-Afrika (1996) en die menings van die Katz-kommissie en erkende belastingkundiges is ondersoek. Die skrywer het tot die slotsom gekom dat subartikel (6) onregverdig is en met die Grondwet bots.

ABSTRACT

The Katz Commission made recommendations in the Third Interim Report on the general anti-avoidance legislation in section 103 of the Income Tax Act.

The following recommendations were incorporated in section 103 of the Income Tax Act with effect from 3 June 1996. Subsection (b)(i) of section 103(1) was amended in order to distinguish between transactions in the context of business and other transactions, when the normality of the manner in which a transaction was carried out, is determined. An additional requirement, the so-called business purpose test, is laid down for transactions in the context of business. This business purpose test is contained in subsection (b)(i)(aa) of section 103(1) and requires that transactions in the context of business must be carried out in a manner normally employed for *bona fide* business purposes, other than the obtaining of a tax benefit.

Subsection (6) was incorporated in section 103. This subsection prohibits the Commissioner from exercising his discretion in terms of section 89quat(3) and (3A) of the Income Tax Act, if section 103(1) was applied to determine the liability for any tax imposed by the Income Tax Act.

The purpose of this study was dual:

- Firstly, it was to determine to what extent the previous approach laid down by South African case-law for the testing of normality in the case of possible tax avoidance, was expanded for the new business purpose requirement in section 103(1) of the Income Tax Act.
- Secondly, the fairness and constitutionality of subsection (6) were examined.

The approach laid down by South African case-law for applying the normality test in section 103(1)(b) before the 1996 amendment, as well as the interpretation of the business purpose test to the letter of the Act, was

examined. This research was used to determine whether the previous approach for the application of the previous normality requirement needed to be expanded to accommodate the new business purpose test. The English approach to control tax avoidance was investigated in order to identify an approach which comprise the application of a business purpose test which can provide guidelines for the application of the new business purpose test. Recent case-law on tax avoidance was studied to determine whether the previous approach for applying the normality test was expanded to include the application of English law principles in the application of the business purpose test.

The conclusion arrived at in this study is that the previous approach to applying the normality requirement was expanded. The business purpose test for transactions in the context of business, eliminates the possibility of transactions being regarded as normal, merely because it is frequently employed in the business community to avoid tax.

The judgement in ITC 1606 ((CAPE 1995) 58 SATC 328) materially expanded the previous approach in applying the normality requirement. It is concluded that the principle laid down in ITC 1606, leads to the application of the English case, *Furniss v Dawson*, in the business purpose test of the normality requirement of section 103(1), in respect of a series of transactions.

The Constitution of the Republic of South Africa (1996) and the opinions of the Katz Commission and tax specialists were studied to assess the fairness and constitutionality of subsection (6). The author concluded that subsection (6) is unfair and in contravention of the Constitution.

BEDANKINGS

Ek wil graag my opregte dank betuig teenoor:

- My studieleier, prof. C.J. van Schalkwyk, vir sy leiding in hierdie studie.
- Le Roux Roelofse van die belastingadviesafdeling van Deloitte & Touche vir sy bydraes, kommentaar en leiding in hierdie studie.
- Pieter Oosthuizen van die Regsfakulteit van Die Universiteit van Stellenbosch vir sy bydraes, kommentaar en leiding in hierdie studie.
- Johan, vir sy ondersteuning gedurende my studies die afgelope drie jaar.

INHOUDSOPGAWE

| | |
|--|---------------|
| HOOFSTUK 1 : INLEIDING | 1 |
| 1 AGTERGROND EN PROBLEEMSTELLING | 2 |
| 1.1 Die ondersoek deur die Katz-kommissie | 5 |
| 2 DIE ONDERWERP EN MOTIVERING VIR DIE STUDIE | 6 |
| 3 NAVORSINGSONTWERP EN RAAMWERK VAN DIE STUDIE | 7 |
| 3.1 Die benadering deur Suid-Afrikaanse regspraak neergelê vir die toepassing van die normaliteitstoets voor die 1996-wysiging | 8 |
| 3.2 Die <i>in fraudem legis</i> -leerstuk | 8 |
| 3.3 Wysigings in artikel 103(1) | 8 |
| 3.4 Die bekamping van belastingvermyding in die Engelse reg | 9 |
| 3.5 Die toepassing van Engelse reg in Suid-Afrikaanse belastingvermyding | 9 |
| 3.6 Transaksies wat deur die gewysigde artikel 103(1) geraak word | 9 |
| 3.7 Die regverdigheid en grondwetlikheid van subartikel (6) | 10 |
| 3.8 Samevatting en gevolgtrekking | 10 |
| HOOFSTUK 2 : DIE BENADERING DEUR SUID-AFRIKAANSE REGSPRAAK NEERGELÊ VIR DIE TOEPASSING VAN DIE NORMALITEITSTOETS VOOR DIE 1996-WYSIGING | 11 |
| 1 INLEIDING | 12 |
| 2 HICKLIN V CIR (1980(1) SA 481(A), 41 SATC 179) | 13 |
| 3 SIR V GEUSTYN, FORSYTH & JOUBERT (1971(3) SA 567(A), 33 SATC 113) | 15 |
| 4 CIR V LOUW (1983(3) SA 551(A), 45 SATC 113) | 17 |
| 5 GEVOLGTREKKING | 20 |
| HOOFSTUK 3 : DIE <i>IN FRAUDEM LEGIS</i>-LEERSTUK | 22 |
| 1 INLEIDING | 23 |
| 2 VEREISTES VIR 'N SKYNTRANSAKSIE | 23 |
| 3 DIE GEVOLG VAN 'N SKYNTRANSAKSIE | 24 |
| 4 INTERAKSIE TUSSEN ARTIKEL 103(1) EN DIE <i>IN FRAUDEM LEGIS</i> -LEERSTUK | 25 |

| | |
|---|---------------|
| HOOFSTUK 4 : WYSIGINGS IN ARTIKEL 103(1) | 26 |
| 1 INLEIDING | 27 |
| 2 WYSIGINGS IN ARTIKEL 103(1) GEDURENDE 1996 | 27 |
| 3 BESPREKING VAN DIE WYSIGING IN DIE NORMALITEITS- VEREISTE VAN ARTIKEL 103(1) | 28 |
| 3.1 Is die normaliteitsvereiste 'n subjektiewe of objektiewe toets? | 30 |
| 3.2 Die interpretasie van "'n transaksie in die konteks van besigheid" | 31 |
| 3.3 Die uitwerking van die besigheidsdoelwittoets op die gesamentlike toepassing van die twee paragrawe van die normaliteitsvereiste | 32 |
| 3.4 Die interpretasie van " <i>bona fide</i> -sakedoeleindes, anders as die verkryging van 'n belastingvoordeel" | 33 |
| 4 DIE IMPAK VAN DIE WYSIGING IN DIE NORMALITEITS- VEREISTE OP NEERGELEGDE TOETSE | 35 |
| HOOFSTUK 5 : DIE BEKAMPING VAN BELASTINGVERMYDING IN DIE ENGELSE REG | 37 |
| 1 INLEIDING | 38 |
| 2 BENADERINGS IN DIE ENGELSE SAKEREG OM BELASTING- VERMYDING TE BEKAMP | 38 |
| 2.1 IRC v Duke of Westminster (1936 AC 1 (HL)) | 38 |
| 2.2 Furniss v Dawson (1984 STC 153 (HL)) | 39 |
| 2.2.1 Die feite en beslissing van Furniss v Dawson (1984 STC 153 (HL)) | 39 |
| 2.2.2 Die Furniss-reël | 42 |
| 2.3 Craven v White ((1988) STC 476 (HL)) | 42 |
| 3 GEVOLGTREKKING | 43 |
| HOOFSTUK 6 : DIE TOEPASSING VAN ENGELSE REG IN SUID- AFRIKAANSE BELASTINGVERMYDING | 46 |
| 1 INLEIDING | 47 |
| 2 ERF 3183/1 LADYSMITH (PTY) LIMITED V CIR (1996(3) SA 942(A), 58 SATC 229) | 47 |
| 2.1 Feite van die saak | 48 |
| 2.2 Die hof se uitspraak en die beginsels wat bevestig of neergelê is | 50 |

| | |
|---|-----------|
| 2.3 Belastingkundiges se opinie oor die uitspraak | 57 |
| 2.3.1 Huxham en Haupt se kommentaar oor die uitspraak | 57 |
| 2.3.2 Davis se mening oor die uitspraak | 57 |
| 2.3.3 Meyerowitz se mening oor die uitspraak | 59 |
| 2.3.4 Olivier se mening oor die uitspraak | 60 |
| 2.4 Gevolgtrekking | 60 |
| 3 ITC 1606 ((CAPE 1995) 58 SATC 328) | 61 |
| 3.1 Feite van die saak | 62 |
| 3.2 Die hof se uitspraak en die beginsels wat bevestig of neergelê is | 63 |
| 3.3 Belastingkundiges se opinie oor die uitspraak | 65 |
| 3.3.1 Huxham en Haupt se kommentaar oor die uitspraak | 65 |
| 3.3.2 Adv. Pieter Oosthuizen se kommentaar oor die uitspraak | 66 |
| 3.3.3 Meyerowitz se kommentaar oor die uitspraak | 67 |
| 3.3.4 David Clegg se kommentaar oor die uitspraak | 67 |
| 3.4 Gevolgtrekking | 68 |
| HOOFSTUK 7 : TRANSAKSIES WAT DEUR DIE GEWYSIGDE | 71 |
| ARTIKEL 103(1) GERAAK WORD | |
| 1 INLEIDING | 72 |
| 2 TRANSAKSIES WAT DEUR DIE GEWYSIGDE ARTIKEL 103(1) | 72 |
| GERAAK WORD | |
| HOOFSTUK 8 : DIE REGVERDIGHEID EN GRONDWETLIKHEID | 74 |
| VAN SUBARTIKEL (6) | |
| 1 INLEIDING | 75 |
| 2 MENINGS OOR DIE REGVERDIGHEID VAN SUBARTIKEL (6) | 76 |
| 2.1 Katz-kommissie | 76 |
| 2.2 Leon Swanepoel | 77 |
| 2.3 Le Roux Roelofse | 77 |
| 3 MENING OOR DIE GRONDWETLIKHEID VAN SUBARTIKEL (6) | 78 |
| 3.1 Meyerowitz | 78 |
| 4 GEVOLGTREKKING | 78 |
| HOOFSTUK 9 : SAMEVATTING EN GEVOLGTREKKING | 79 |

BYLAES

BYLAE A: ARTIKEL 103(1) VAN DIE INKOMSTEBELASTING- 84
WET, NO. 58 VAN 1962, VOOR DIE 1996-WYSIGING

BYLAE B: ARTIKEL 103(1) VAN DIE INKOMSTEBELASTING- 86
WET, NO. 58 VAN 1962, SOOS GEWYSIG GEDURENDE 1996

BRONNELYS

88

HOOFSTUK 1

INLEIDING

| | | |
|-----|---|----|
| 1 | AGTERGROND EN PROBLEEMSTELLING | 2 |
| 1.1 | Die ondersoek deur die Katz-kommissie | 5 |
| 2 | DIE ONDERWERP EN MOTIVERING VIR DIE STUDIE | 6 |
| 3 | NAVORSINGSONTWERP EN RAAMWERK VAN DIE STUDIE | 7 |
| 3.1 | Die benadering deur Suid-Afrikaanse regspraak neergelê vir die toepassing van die normaliteitstoets voor die 1996-wysiging | 8 |
| 3.2 | Die <i>in fraudem legis</i> -leerstuk | 8 |
| 3.3 | Wysigings in artikel 103(1) | 8 |
| 3.4 | Die bekamping van belastingvermyding in die Engelse reg | 9 |
| 3.5 | Die toepassing van Engelse reg in Suid-Afrikaanse belasting- vermyding | 9 |
| 3.6 | Transaksies wat deur die gewysigde artikel 103(1) geraak word | 9 |
| 3.7 | Die regverdigheid en grondwetlikheid van subartikel (6) | 10 |
| 3.8 | Samevatting en gevolgtrekking | 10 |

HOOFSTUK 1

INLEIDING

1 AGTERGROND EN PROBLEEMSTELLING

Ondervinding het getoon dat daar van die vroegste tye af 'n onwilligheid bestaan om belasting te betaal. Dit lei tot belastingvermyding wat omskryf kan word as 'n poging om belastingpligtigheid deur middel van wettige metodes tot 'n minimum te beperk. Een van die hoofrede vir hierdie houding is dat daar 'n algemene oortuiging onder belastingpligtiges bestaan dat hulle geen voordeel kry in ruil vir die belasting wat hulle betaal nie.

Die howe het al heelwat kritiek uitgespreek teen praktyke wat belastingvermyding bewerkstellig. J.P. MacDonald het in 'n Rhodesiese saak, COT v Ferera (1976(2) SA 653(RAD), SATC 66), sy mening oor belastingvermyding soos volg uitgespreek:

"I endorse the opinion expressed that the avoidance of tax is an evil. Not only does it mean that a taxpayer escapes the obligation of making his proper contribution to the fiscus, but the effect must necessarily be to cast an additional burden on taxpayers who, imbued with a greater sense of civic responsibility, make no attempt to escape or, lacking the financial means to obtain the advice and set up the necessary tax avoidance machinery, fail to do so. Moreover, the nefarious practice of tax avoidance arms opponents of our capitalistic society with arguments that it is only the rich, the astute and the ingenious who prosper in it and that 'good citizens' will always fare badly."

In Suid-Afrika word belastingvermyding deur artikel 103(1) van die Inkomstebelastingwet, No. 58 van 1962 (hierna die Wet genoem) bekamp. Artikel 103(1), wat ook as die algemene teenvermydingsbepaling bekend staan, gee aan die Kommissaris van Binnelandse Inkomste (hierna die Kommissaris genoem), 'n remedie teen belastingpligtiges wat transaksies,

handelinge of skemas aangaan waarvan die uitsluitlike of hoofsaaklike doel is om belasting te vermy. Die Kommissaris se remedie lê daarin dat die betrokke vermydingsaksies by die vasstelling van die belastingpligtigheid geïgnoreer kan word, of dat die belastingpligtigheid op so 'n wyse vasgestel word as wat hy gepas ag vir die voorkoming van belastingvermyding.

Sedert 1964 is 'n aantal hofsake in die Suid-Afrikaanse howe` aangehoor waarin die Kommissaris hom op die toepassing van artikel 103(1) beroep het. In hierdie hofsake is toetse en kriteria neergelê waaraan voldoen moes word alvorens die artikel suksesvol toegepas kon word. Die toetse en kriteria het 'n duidelik gedefinieerde benadering van die howe tot die oorweging van transaksies daargestel. Hierdie benadering was die norm waarvolgens die suksesvolle toepassing van artikel 103(1) vasgestel is.

Aangesien die howe se benadering duidelik was, het dit belastingbeplanners die geleentheid gegee om skemas te ontwikkel wat belasting vermy, en terselfdertyd nie deur artikel 103(1) getref word by die toepassing van die howe se benadering nie. Die Margo-kommissie het vervolgens die belastingvermydingkwessie ondersoek.

Die Kommissie (Margo, 1986: 430-431) was van mening dat die belastingvermydingwetgewing voldoende was om vermydingskemas teen te werk. Hulle het egter gemeld dat artikel 103 aan die volgende tekortkominge onderhewig was:

- Die normaliteitstoets het vir die Kommissaris probleme ingehou aangesien dit daartoe gelei het dat, indien 'n spesifieke transaksietipe algemeen vir belastingvermydingdoeleindes gebruik is, dit in so 'n mate kommersieel aanvaarbaar kon word dat dit as normaal beskou word. Die normaliteitstoets word gevind in artikel 103(1)(b) en bepaal of 'n transaksie uitgevoer is op 'n wyse of deur middele wat nie normaalweg by die uitvoering van 'n transaksie van die aard van die onderhawige transaksie aangewend sou word nie en of regte en verpligtinge geskep is wat nie normaalweg tussen persone wat uiterste voorwaardes beding, geskep sou

word nie.

Stewart (1970: 193) het die volgende te sê gehad oor die normaliteitsvereiste:

“While transactions which the section is designed to catch are in their developing stages, they might readily accede to the description of abnormal and so fall within the provisions of the section but once they become firmly established business practices the applicability of the section is more doubtful.”

- Daar was geen strafmaatreël wat die belastingpligtige verhoed het om 'n vermydingskema wat slegs 'n geringe kans vir sukses volgens artikel 103 gehad het, te implementeer nie.
- Daar het onsekerheid geheers of die normaliteitstoets 'n objektiewe toets was wat toegepas moes word, ongeag die konteks van die spesifieke omstandighede. Met 'n objektiewe toets word die volgende bedoel: Indien vasgestel word of uiterste voorwaardes beding is, sal die spesiale verhouding tussen kontrakterende partye in ag geneem word, of sal daar bloot gekyk word of die transaksies uiterste voorwaardes soos tussen onafhanklike partye beding.

In antwoord daarop het die Margo-kommissie aanbeveel dat daar voorsiening gemaak moes word vir rente op 'n bedrag wat agterstallig is indien die belastingpligtige suksesvol aangeval is ingevolge artikel 103, met dien verstande dat die totale aanspreeklikheid vir rente nie die betrokke bedrag aan belasting oorskry nie. Daar is egter geen wysigings in artikel 103(1) aangebring na die Margo-kommissie se verslag nie.

Die Minister van Finansies het in sy 1995-begrotingsrede weer eens die aandag op die omvang van belastingvermyding in Suid-Afrika gevestig. Baie van die vermydingskemas is bewerkstellig deur van gesofistikeerde finansieringstrukture gebruik te maak. Hy het die Katz-kommissie versoek om die belastingvermydingkwessie te ondersoek.

1.1 Die ondersoek deur die Katz-kommissie

Die Katz-kommissie het die volgende drie aspekte ondersoek:

- Die behoefte aan 'n algemene belastingvermydingbepaling.
- Die doelmatigheid van die huidige wetgewing soos vervat in artikel 103 van die Inkomstebelastingwet.
- Die aanvaarbaarheid van die oplegging van boetes in die geval van belastingvermyding.

Die Katz-kommissie het die ondersoek van die Margo-kommissie ontleed en 'n aantal jurisdiksies ondersoek om vergelykbare wetgewing en regsprake te evalueer. Hierdie ontleding is gebruik om die behoefte aan, sowel as die werking van 'n algemene teenvermydingsbepaling, te formuleer. Die Kommissie het dieselfde probleme as die Margo-kommissie geïdentifiseer.

Die Katz-kommissie het in die Derde Interim Verslag van die Kommissie van Onderzoek na die Republiek van Suid-Afrika se belastingstruktuur (Katz, 1995: 126) die volgende aanbevelings gemaak:

- Die algemene belastingvermydingbepalings soos vervat in artikel 103(1) moet gewysig word sodat, waar 'n transaksie in die konteks van bedryf plaasvind, 'n "besigheidsdoelwittoets" ingevoeg word om sodoende die huidige normaliteitsvereiste te kwalifiseer.
- Die Kommissie was gekant teen die voorstel van die Margo-kommissie ten opsigte van die heffing van rente waar die Kommissaris daarin geslaag het om artikel 103 suksesvol toe te pas.
- Die volgende bepaling moet aan die einde van artikel 103(1) ingevoeg word: "... provided that the provisions of this section shall not apply where it may reasonably be considered that the transaction would not result directly or indirectly in a misuse of the provisions of the Act, read as a whole."

Sekere gedeeltes van die aanbevelings is gedurende 1996 in artikel 103 van

die Wet, soos gewysig, opgeneem. Subartikel (b)(i) van artikel 103(1) is gewysig sodat die normaliteit van die wyse waarop transaksies aangegaan is, verdeel is tussen transaksies in die konteks van besigheid en ander transaksies. 'n Bykomende vereiste word gestel ten opsigte van transaksies in die konteks van besigheid aangegaan, om as normaal vir doeleindes van artikel 103(1) beskou te word. Hierdie transaksies moet op 'n wyse aangegaan wees wat normaalweg vir 'n *bona fide*-sakedoel, anders as die verkryging van 'n belastingvoordeel, gebruik word (hierna die besigheidsdoelwittoets genoem). Verder is subartikel (6) tot artikel 103 gevoeg wat bepaal dat, waar die Kommissaris artikel 103(1) in die bepaling van belastingaanspreeklikheid toegepas het, hy nie sy diskresie in terme van artikel 89quat(3) en (3A) van die Wet mag uitoefen nie.

Die howe het nog geen saak aangehoor waarin die nuwe artikel 103(1) toegepas is nie. Die nuwe vereiste was ook nie deel van die toetse en kriteria wat voorheen deur die howe neergelê is nie, waaraan voldoen moes word voordat artikel 103(1) suksesvol toegepas kon word nie. Gevolglik bestaan daar geen Suid-Afrikaanse regspraak wat riglyne neerlê vir die toepassing van die nuwe besigheidsdoelwittoets in artikel 103(1) nie.

2 DIE ONDERWERP EN MOTIVERING VIR DIE STUDIE

Belastingpligtiges moet by die nagaan van belastingplanne en die aangaan van transaksies telkens die uitwerking van artikel 103(1) oorweeg. Die interpretasie van hierdie artikel is dus van groot belang vir alle belastingpligtiges.

Die howe se benadering waarvolgens 'n suksesvolle toepassing van artikel 103(1) gemeet is, was voor die 1996-wysiging duidelik. Aangesien die gewysigde artikel 103(1) nog nie deur die howe geïnterpreteer is nie, het onsekerheid ontstaan oor die nuwe vereistes waaraan voldoen moet word om nie deur die artikel getref te word nie.

Gevolglik het die vraag ontstaan: Sal die howe die benadering wat tot dusver

in die toepassing van artikel 103(1) gebruik is steeds toepas en indien nie, watter nuwe benadering moet gevolg word om die besigheidsdoelwit te toets?

Die nuwe subartikel (6) van artikel 103 lei daartoe dat, waar die Kommissaris artikel 103(1) in die bepaling van belastingaanspreeklikheid toegepas het, hy nie sy diskresie in terme van artikel 89quat(3) en (3A) van die Wet mag uitoefen nie.

Artikel 89quat van die Wet maak voorsiening vir die heffing van rente in gevalle waar die belastingpligtige se voorlopige belastingbetalings en werknemersbelasting minder is as sy belastingaanspreeklikheid volgens sy finale aanslag. Ingevolge subartikels (3) en (3A) van artikel 89quat word aan die Kommissaris die mag verleen om die rente kwyd te skeld indien hy tevrede is dat daar redelike gronde bestaan vir die onvoldoende belastingbetalings. Die vraag het ontstaan of subartikel (6) regverdig en grondwetlik is.

Die doel van hierdie studie is tweeledig:

- Eerstens sal vasgestel word in watter mate die vorige benaderings in Suid-Afrikaanse regspraak, neergelê vir die toetsing van normaliteit by belastingvermyding, uitgebrei is vir die toetsing van die nuwe besigheidsdoelwitvereiste in artikel 103(1) van die Wet. Daar sal ondersoek word of die Engelse belastingreg riglyne verskaf vir die toetsing van die nuwe besigheidsdoelwittoets wanneer normaliteit van 'n transaksie in die konteks van besigheid aangegaan, oorweeg word.
- Tweedens sal die regverdigheid en grondwetlikheid van subartikel (6) krities ondersoek word.

3 NAVORSINGSONTWERP EN RAAMWERK VAN DIE STUDIE

Die navorsing behels hoofsaaklik 'n literatuurstudie. Vir hierdie doeleindes word van relevante wetgewing, regspraak en menings van erkende belasting- en regskundiges gebruik gemaak. Die raamwerk hieronder uiteengesit gee 'n gestruktureerde indeling, volgens hoofstukke, van die studie soos in paragraaf 2 uiteengesit.

3.1 Die benadering deur Suid-Afrikaanse regspraak neergelê vir die toepassing van die normaliteitstoets voor die 1996-wysiging

In Hoofstuk 2 word die benadering bespreek wat deur Suid-Afrikaanse regspraak neergelê is vir die toepassing van die normaliteitstoets in artikel 103(1)(b). Dit is van belang om sodoende vas te stel of die neergelegde benadering uitgebrei moet word vir die toetsing van die nuwe besigheidsdoelwittoets in die gewysigde normaliteitsvereiste van artikel 103(1).

3.2 Die *in fraudem legis*-leerstuk

In Hoofstuk 3 word die *in fraudem legis*-leerstuk ondersoek. 'n *In fraudem legis*-transaksie (hierna skyntransaksie genoem) is 'n transaksie waarvan die kontraktuele regte en verpligtinge nie die ware bedoeling van die kontrakterende partye weergee nie.

Die vereistes vir 'n transaksie om as 'n skyntransaksie beskou te word, sowel as die howe se benadering tot skyntransaksies, word bespreek. Die interaksie, al dan nie, tussen artikel 103(1) en die *in fraudem legis*-leerstuk word ondersoek.

3.3 Wysigings in artikel 103(1)

In Hoofstuk 4 word die wysiging in die normaliteitsvereiste van artikel 103(1) ondersoek. Hierdie ondersoek word gebaseer op die interpretasie van die wysiging volgens die letter van die Wet. Die ondersoek word gebruik om te bepaal of die riglyne wat deur Suid-Afrikaanse sakereg neergelê is vir die toetsing van die vorige normaliteitsvereiste, soos in Hoofstuk 2 en Hoofstuk 3 uiteengesit, steeds geldend is.

3.4 Die bekamping van belastingvermyding in die Engelse reg

In Hoofstuk 5 word die Engelse benaderings om belastingvermyding te bekamp, ondersoek. Daar word gefokus op benaderings wat die toepassing van 'n besigheidsdoelwittoets behels. Hierdie ondersoek sal gebruik word om vas te stel of die Engelse benaderings riglyne kan verskaf vir die toetsing van die besigheidsdoelwitvereiste in die gewysigde artikel 103(1) van die Wet.

3.5 Die toepassing van Engelse reg in Suid-Afrikaanse belastingvermyding

Onlangse hofsake wat oor belastingvermyding handel, het onsekerheid laat ontstaan of die Engelse benaderings inderdaad voortaan gebruik sal word om die nuwe besigheidsdoelwitvereiste in artikel 103(1) te toets.

Hierdie hofsake word in Hoofstuk 6 ondersoek om vas te stel of die beginsels, soos in die verlede neergelê, uitgebrei is sodat Engelse regsbeginsele in die toekoms gebruik sal word om die nuwe besigheidsdoelwitvereiste in artikel 103(1) te toets.

3.6 Transaksies wat deur die gewysigde artikel 103(1) geraak word

In Hoofstuk 7 word ondersoek watter transaksies deur die gewysigde artikel 103(1) geraak word. Die gewysigde artikel 103(1) tree met ingang van 3 Julie 1996 volgens artikel 29 van die Wysigingswet op Belasting, no. 36 van 1996, in werking.

Daar heers onsekerheid of die gewysigde artikel van toepassing is op skemas wat voor 3 Julie 1996 geïmplementeer is, maar op daardie datum onvoltooid is of nog aktief uitgevoer word na die inwerkingtreding van die gewysigde artikel.

3.7 Die regverdigheid en grondwetlikheid van subartikel (6)

In Hoofstuk 8 word die regverdigheid en grondwetlikheid van subartikel (6) krities ondersoek. Die toepaslike artikels van die Grondwet van die Republiek van Suid-Afrika (1996) (hierna die Grondwet genoem) word ontleed. Die menings van die Katz-kommissie en erkende belastingkundiges word bespreek.

3.8 Samevatting en gevolgtrekking

Hoofstuk 9 gee 'n samevatting van die studie, asook die gevolgtrekkings waartoe die skrywer ten opsigte van die probleemstelling gekom het.

HOOFSTUK 2

DIE BENADERING DEUR SUID-AFRIKAANSE REGSPRAAK NEERGELÊ VIR DIE TOEPASSING VAN DIE NORMALITEITSTOETS VOOR DIE 1996- WYSIGING

| | | |
|----------|--|-----------|
| 1 | INLEIDING | 12 |
| 2 | HICKLIN V CIR (1980(1) SA 481(A), 41 SATC 179) | 13 |
| 3 | SIR V GEUSTYN, FORSYTH & JOUBERT (1971(3) SA 567(A), 33 SATC 113) | 15 |
| 4 | CIR V LOUW (1983(3) SA 551(A), 45 SATC 113) | 17 |
| 5 | GEVOLGTREKKING | 20 |

HOOFSTUK 2

DIE BENADERING DEUR SUID-AFRIKAANSE REGSPRAAK NEERGELÊ VIR DIE TOEPASSING VAN DIE NORMALITEITSTOETS VOOR DIE 1996- WYSIGING

1 INLEIDING

Die normaliteitstoets word vervat in subartikel (b) van artikel 103(1) van die Wet en het voor die wysiging in 1996 soos volg bepaal:

“(b) met inagneming van die omstandighede waaronder die transaksie, handeling of skema aangegaan, verrig of uitgevoer was-

- (i) aangegaan, verrig of uitgevoer was deur middele of op 'n wyse wat nie normaalweg by die aangaan, verrigting of uitvoering van 'n transaksie, handeling of skema van die aard van die onderhawige transaksie, handeling of skema aangewend sou word nie; of
- (ii) regte of verpligtings geskep het wat nie normaalweg tussen persone wat by 'n transaksie, handeling of skema van die aard van die onderhawige transaksie, handeling of skema, die uiterste voorwaardes beding, geskep sou word nie.”

Die volledige teks van artikel 103(1) voor die 1996-wysiging word in Bylae A uiteengesit. Die benadering deur Suid-Afrikaanse regspraak neergelê vir die toepassing van die normaliteitstoets voor die 1996-wysiging word vervolgens bespreek.

Riglyne vir die toetsing van die normaliteitsvereiste in artikel 103(1) is in die volgende hofsake neergelê:

- Hicklin v CIR (1980(1) SA 481(A), 41 SATC 179)
- SIR v Geustyn, Forsyth & Joubert (1971(3) SA 567(A), 33 SATC 113)
- CIR v Louw (1983(3) SA 551(A), 45 SATC 113)

2 HICKLIN V CIR (1980(1) SA 481(A), 41 SATC 179)

Die volgende aanhaling uit die hof se uitspraak verskaf riglyne oor die toepassing van die normaliteitsvereiste:

"I turn now to consider this latter, crucial part of the problem – whether requirement (c) in s 103(1)(i) or (ii) relating to normality was fulfilled. A few preliminary observations about paras (i) and (ii) of the subsection. When the 'transaction, operation or scheme' is an agreement, as in the present case, it is important, I think, to determine first whether it was one concluded '**at arm's length**'. That is the criterion postulated in para (ii). For 'dealing at arm's length' is a useful and often easily determinable premise from which to start the inquiry. It connotes that each party is **independent** of the other and, in so dealing, will strive to get the **utmost advantage** out of the transaction for himself. Indeed, in the Afrikaans text the corresponding phrase is 'die uiterste voorwaardes beding'. **Hence, in an arm's length agreement the rights and obligations it creates are more likely to be regarded as normal than abnormal in the sense envisaged by para (ii). And the means or manner employed in entering into it or carrying it out are also likely to be normal than abnormal in the sense envisaged by para (i).** The next observation is that, when considering the normality of the rights or obligations so created or of the means or manner so employed, due regard has to be paid to the **surrounding circumstances**. As already pointed out s 103(1) itself postulates that. Thus, what may be normal because of the presence of circumstances surrounding the entering into or carrying out of an agreement in one case may be abnormal in an agreement of the **same nature** in another case because of the absence of such circumstances. The last observation is that the problem of normality or abnormality of such matters is mainly a factual one. The court hearing the case may resolve it by taking judicial notice of the relevant norms or standards or by means of the expert or other evidence adduced thereanent by either party." (eie beklemtoning)

Die riglyne wat neergelê is, is as volg:

- Die eerste stap by die vasstelling van die normaliteit van 'n ooreenkoms is om te bepaal of daar uiterste voorwaardes in die ooreenkoms beding is. Die rede hiervoor is dat dit gewoonlik 'n handige en maklik vasstelbare basis is om die ondersoek mee te begin. Die hof het "om uiterste voorwaardes te beding" gedefinieer as dat die partye onafhanklik van mekaar is en deur só te onderhandel, elkeen daarna streef om die grootste moontlike voordeel vir homself uit die ooreenkoms te verkry. Indien uiterste voorwaardes beding is, is dit meer waarskynlik dat die middele waarmee of die wyse waarop die ooreenkoms aangegaan is, sowel as die regte en verpligtinge wat geskep is, eerder normaal as abnormaal sal wees.
- Die tweede stap is om die omringende omstandighede rondom die ooreenkoms in ag te neem, soos wat deur artikel 103(1) veronderstel word. 'n Transaksie kan dus normaal wees as gevolg van die teenwoordigheid van sekere omstandighede rondom die aangaan van die transaksie, terwyl 'n ander transaksie van **dieselfde aard** abnormaal kan wees as gevolg van die afwesigheid van sodanige omstandighede.
- Die laaste opmerking deur die hof was dat die normaliteit van 'n transaksie hoofsaaklik 'n feitelike bevinding is. Daar is neergelê dat die hof die kwessie kan oplos deur juristiese kennis te neem van relevante norme of by wyse van deskundige getuienis of ander bewyse wat deur enige van die partye gelewer word.

Nadat die hof redes aangevoer het waarom die regte en verpligtinge wat geskep is nie abnormaal was ingevolge subartikel (1)(c)(ii) nie, het hulle die volgende gesê:

"As to para (i), there was nothing abnormal about the means or the manner of entering into the RN agreement **for reasons just given.**"

(eie beklemtoning)

Dieselfde redes is dus vir beide paragrawe (i) en (ii) oorweeg. Daar kan dus afgelei word dat die toets of die regte en verpligtinge en die middele of wyse, abnormaal is, eintlik een toets is indien die kontrakterende partye uiterste voorwaardes beding het. As die regte en verpligtinge wat geskep word dus normaal is, sal die middele of wyse outomaties ook normaal wees, en *vice versa*.

3 SIR V GEUSTYN, FORSYTH EN JOUBERT (1971(3) SA 567(A), 33 SATC 113)

Hierdie was die eerste hofsaak wat gehandel het oor die vraagstuk of die inkorporasie van professionele praktyke suksesvol ingevolge artikel 103(1) aangeval kan word. Vir baie jare het die professies hulle lede verbied om hulle praktyke te inkorporeer. In 1968 is die Maatskappywet egter deur artikel 53(b), wat voorsiening gemaak het vir 'n nuwe kategorie maatskappy, gewysig. Hierdie kategorie maatskappy maak voorsiening vir alle voordele van inkorporasie, behalwe dat die direkteure persoonlik vir die maatskappy se skulde aanspreeklik is. Toe professionele vennootskappe vir die eerste keer toegelaat is om artikel 53(b) maatskappye te vorm, was daar onsekerheid of dit deur artikel 103(1) getref sou word, aangesien daar 'n wesenlike inkomstebelastingvoordeel was om 'n professionele praktyk as 'n maatskappy, eerder as 'n vennootskap te bedryf. Gevolglik sou 'n uitsluitlike of hoofsaaklike doelwit van belastingvermyding, wat een van die vereistes van artikel 103(1) is, heel moontlik teenwoordig wees.

Die feite van die saak was as volg: Die vennote van 'n vennootskap van raadgewende ingenieurs het besluit om 'n maatskappy te stig om die vennootskapsbesigheid oor te neem. Die maatskappy is ingelyf en het die bates en laste van die vennootskap oorgeneem. Die maatskappy het ingestem om klandisiewaarde van R240 000 aan die vennootskap te betaal en om die vennote teen 'n salaris van R10 000 elk in diens te neem. Al die aandele in die maatskappy is gelykop aan die voormalige vennote uitgereik en hulle was die enigste direkteure. Die bedrag van R240 000 ten opsigte van klandisiewaarde was teen hul leningsrekeninge gekrediteer. Geen

dienskontrakte is tussen die maatskappy en die voormalige vennote gesluit nie.

Tydens die vasstelling van die normaliteit, al dan nie, van die transaksie, kon die hof nie die stappe volg wat in die Hicklin-saak neergelê is nie, aangesien uiterste voorwaardes nie beding is nie omdat die partye nie onafhanklik was nie. Die twee paragrawe van die normaliteitsvereiste moes dus, anders as in vorige sake, afsonderlik oorweeg word. Die hof het eerstens na paragraaf (i) gekyk wat handel met die wyse waarop, of die middele waarmee, die transaksie aangegaan is. Daar is verklaar dat dit nie abnormaal is om 'n bestaande vennootskapsbesigheid aan 'n maatskappy oor te dra nie en dat dit geredelik as 'n alledaagse transaksie in die kommersiële wêreld beskou kan word. Die oordrag van die vennootskap aan 'n onbeperkte maatskappy mag aanvanklik ietwat buitengewoon voorkom.

Die volgende omringende omstandighede moes egter in ag geneem word: Die Suid-Afrikaanse Assosiasie van Raadgewende Ingenieurs, waarvan die respondent 'n lid was, het hulle lede aangemoedig om hul praktyke as onbeperkte maatskappye te bedryf en meer as die helfte van die lede het dit ook gedoen. Die respondent het baie waarde geheg aan die volgende voordele van inkorporasie: die afwesigheid van probleme met kontinuïteit, die geleentheid om deel te neem aan 'n konsortium van ingenieurs wat betrokke is by groot kontrakte en dat die aantal vennote nie tot twintig beperk word nie. Die hof het beslis dat die afwesigheid van dienskontrakte en sekuriteit vir die aankoopprys, inherent was aan die omstandigheid dat die vennootskap oorgemaak is aan 'n maatskappy waarvoor die voormalige vennote volle beheer as enigste aandeelhouders en direkteure gehad het. Die hof het dus beslis dat die bevinding van die Spesiale Hof dat die transaksie nie abnormaal binne die betekenis van paragraaf (i) was nie, nie 'n gevolgtrekking was wat nie redelikerwys gemaak kon word nie.

Meyerowitz (1971: 148-149) het die aandag daarop gevestig dat die normaliteit of abnormaliteit van 'n transaksie 'n **objektiewe standaard** vereis waarteen die transaksie gemeet kan word, hoewel artikel 103(1) bepaal dat

die Kommissaris die omringende omstandighede van die transaksie, handeling of skema in ag moet neem. Die kriteria van “persone wat uiterste voorwaardes beding” wat voorkom in artikel 103(1)(b)(ii), is nie maklik toepasbaar in ’n saak soos die huidige nie. Die rede hiervoor is dat paragraaf (ii) die toepassing van bogenoemde kriteria aan “die aard van die onderhawige transaksie, handeling of skema” koppel. Die aard van die transaksie behels dat die hof *ex hipotesi* te doen het met vennote wat hul praktyk oorgemaak het, nie aan ’n onafhanklike derde party met wie hulle normaalweg uiterste voorwaardes sou beding nie, maar aan ’n onbeperkte maatskappy waarvan hulle die enigste direkteure en aandeelhouders is. Die voormalige vennote het dus volle beheer oor die nuwe maatskappy gehad. Hoewel die Spesiale Hof beslis het dat daar ook nie abnormale regte en verpligtinge volgens paragraaf (ii) geskep is nie, het Meyerowitz (1971: 148-149) gewys op die onsekerheid van die Appèlhof in hierdie verband. Aangesien dit nie noodsaaklik vir die beslissing van hierdie saak was nie, het die hof nie bogenoemde probleme aangespreek nie. Volgens Meyerowitz (1971: 148-149) was dit teleurstellend dat die Appèlhof nie meer duidelikheid verskaf het oor die betekenis van ’n transaksie waarin uiterste voorwaardes beding word, in die konteks waar die omringende omstandighede van die transaksie in ag geneem moet word nie.

4 CIR V LOUW (1983(3) SA 551(A), 45 SATC 113)

Die saak het oor die inkorporasie van die professionele praktyk van siviele ingenieurs gehandel. Na inkorporasie is salaris aan die direkteure betaal wat heelwat kleiner was as die vennootskapswins wat hulle as vennote ontvang het. Die res van die maatskappy se wins is aan die direkteure in die vorm van dividende en lenings uitgekeer. Die Kommissaris wou die hele skema, naamlik die inkorporasie sowel as die toestaan van die lenings aan die direkteure ingevolge artikel 103(1), aanval. Sodoende wou die Kommissaris die belastingpligtige belas op ’n proporsionele deel van die totale wins van die maatskappy wat oorgebly het nadat salaris en dividende betaal is. Hoewel die Kommissaris aangevoer het dat die lenings aan die direkteure ’n integrale deel van die oorspronklike skema om te inkorporeer

was, het die hof aangevoer dat inkorporasie van 'n praktyk op sigself 'n erkende skema in professionele kringe is. Die hof het dus beslis dat die inkorporasie as 'n skema op sy eie behandel moet word en die lenings as 'n aparte onafhanklike skema behandel moet word.

In die oorweging van die inkorporasieskema is die volgende bepaal ten opsigte van die normaliteitsvereiste:

Die skrywer wil eerstens die aandag daarop vestig dat hierdie saak, soortgelyk aan die Geustyn-saak, handel met transaksies waarin daar nie uiterste voorwaardes beding is nie, aangesien die partye nie onafhanklik van mekaar was nie. Die twee paragrawe van die normaliteitsvereiste moet dus apart deur die hof oorweeg word. Die probleem wat in die Geustyn-saak ondervind, maar nie opgelos is nie, is weer opgehaal naamlik, die toepassing van die kriteria van of 'n transaksie "...regte of verpligtings geskep het wat nie normaalweg tussen persone wat by 'n transaksie, handeling of skema van die **aard** van die onderhawige transaksie, handeling of skema, die uiterste voorwaardes beding, geskep sou word nie" (artikel 103(1)(b)(i)), in 'n saak soos die huidige waarin die kontrakterende partye eintlik dieselfde persone is. Dit is weer eens, soos in die Geustyn-saak, beklemtoon dat:

"... the court is *ex hypothesi* concerned with partners who have ... made over their practice, not to an independent third party with whom they would normally deal 'at arm's length', but to an unlimited company of which they are the sole shareholders and directors and whereof they have full and complete control."

Daar is vasgestel dat die hof verplig is om die spesiale verhouding tussen die eertydse vennote en die maatskappy in ag te neem in die toepassing van die normaliteitsvereiste as gevolg van die laaste deel van artikel 103(1)(b)(ii) wat bepaal "van die **aard** van die onderhawige transaksie, handeling of skema" (eie beklemtoning). Dit is juis die aard van die inkorporasieskema dat die maatskappy aan wie die praktyk deur die vennote verkoop is, die eersgenoemde vennote as sy aandeelhouers en direkteure sal hê en deur

hulle beheer sal word. Dit is die realiteit van die situasie.

Die hof het ook die aandag op die volgende gevestig:

“... in a case such as the present the transaction is a multipartite one to which all the partners and the company are parties; and each partner contracts both with the company and his fellow partners and **seeks to extract from the transaction the best possible advantage for himself.**” (eie beklemtoning)

Daar is dus bevind dat die vennote volgens die aard van die transaksie wel uiterste voorwaardes beding het, aangesien elke vennoot daarna gestreef het om die grootste voordeel vir homself uit die transaksie te verkry. Die hof het beslis dat indien dit in gedagte gehou word, dit blyk dat geen abnormale regte en verpligtinge geskep is nie. (Die abnormaliteit van die wyse waarop of die middele waarmee, die transaksie aangegaan is, is nie deur die hof oorweeg nie, aangesien die Kommissaris se saak gebaseer was op die abnormaliteit van die regte en verpligtings wat deur die inkorporasieskema geskep is.)

In die oorweging van die lenings aan direkteure is die volgende ten opsigte van die normaliteitsvereiste bepaal:

Die Spesiale Hof het bevind dat die toestaan van die lenings aan direkteure nie abnormale regte of verpligtings geskep het nie, om die volgende redes:

- Daar was geen bewys dat die aanvaarding van 'n klein salaris wat jaarliks vasgestel word met die doel om kapitaalreserwes op te hoop, abnormaal is nie.
- Daar was geen bewys dat die direkteure se salarisse klein was in vergelyking met dié van ander siviele ingenieurs nie. Die salarisse was bloot klein in vergelyking met die vorige inkomste as vennote.

Die Appèlhof was egter van mening dat die Spesiale Hof die volgende feite misgekyk het:

- Die likiditeitsreserwes is nie in die “coffers” van die maatskappy gehou nie, maar as ongesekureerde, rentevrye lenings aan die direkteure toegestaan.
- Die lenings het relatiewe groot bedrae geld behels.
- Bewyse is verskaf dat die salarisse en dividende die lewenskoste van die direkteure sou dek. Die surplus **inkomste** wat hulle andersins en in die **normale gang** van sake as salarisse sou ontvang en belê het, is nou in die vorm van lenings verkry.
- Die lenings was nie spesifieke bedrae wat toegestaan is onder spesifieke magtiging nie en dit was baie onwaarskynlik dat die lenings ooit opgeroep sou word of bedoel was om opgeroep te word.

Die hof het as volg beslis:

“Having regard to all these circumstances I am of the opinion that the directors’ loans, seen in the context of the amounts allocated to directors by way of salary and dividend, were ‘abnormal’, both as to the means or manner employed in granting them and as to the rights and obligations created thereby.”

Die twee paragrawe van die normaliteitstoets is apart oorweeg, maar sodra ’n transaksie volgens een van die paragrawe abnormaal is, word daar nie aan die normaliteitsvereiste voldoen nie.

5 GEVOLGTREKKING

Verskillende riglyne is neergelê ten opsigte van partye wat onafhanklik van mekaar is en sodoende daarna streef om die grootste moontlike voordeel uit ’n kontrak te verkry, en partye wat nie onafhanklik van mekaar optree nie.

Indien die kontrakterende partye onafhanklik van mekaar optree sal daar, volgens Hicklin, uiterste voorwaardes beding wees en sal die transaksie outomaties as normaal beskou word, beide wat die wyse waarop die transaksie aangegaan is en die regte en verpligtinge wat geskep is, betref. In die Hicklin-saak is neergelê dat die hof verplig is om die omringende omstandighede rondom die aangaan van die transaksie in ag te neem wanneer die normaliteit van die transaksie getoets word.

Indien die kontrakterende partye egter nie onafhanklik optree nie sal die twee paragrawe van die normaliteitstoets afsonderlik, volgens die riglyne in die Geustyn-saak en die Louw-saak, toegepas word. In die Louw-saak is neergelê dat die hof verplig is om die spesiale verhouding tussen kontrakterende partye in ag te neem wanneer getoets word of uiterste voorwaardes beding is, indien die kontrakterende partye nie onafhanklik is nie. Indien die transaksie volgens een van die twee paragrawe abnormaal is, sal daar nie aan die normaliteitsvereiste voldoen word nie. Die ander paragraaf sal nie verder ondersoek word nie. Indien die transaksie egter volgens een paragraaf normaal is, sal daar nie outomaties aan die normaliteitsvereiste voldoen word nie en die ander paragraaf sal eers ondersoek moet word. Slegs wanneer die transaksie volgens albei paragrawe normaal is, sal daar aan die normaliteitsvereiste voldoen word.

HOOFTUK 3

DIE *IN FRAUDEM LEGIS*-LEERSTUK

| | | |
|---|---|----|
| 1 | INLEIDING | 23 |
| 2 | VEREISTES VIR 'N SKYNTRANSAKSIE | 23 |
| 3 | DIE GEVOLG VAN 'N SKYNTRANSAKSIE | 24 |
| 4 | INTERAKSIE TUSSEN ARTIKEL 103(1) EN DIE <i>IN FRAUDEM</i> <i>LEGIS</i> -LEERSTUK | 25 |

HOOFSTUK 3

DIE *IN FRAUDEM LEGIS*-LEERSTUK

1 INLEIDING

Die *in fraudem legis*-leerstuk word saam met artikel 103(1) van die Wet gebruik om belastingvermyding te bekamp. Hierdie leerstuk handel met skyntransaksies. Skyntransaksies is transaksies waarvan die kontraktuele regte en verpligtinge nie die ware bedoeling van die kontrakterende partye weergee nie. Die doel met die skepping van die skyn is om die bepalings van die Wet vry te spring, terwyl die ware transaksie binne die trefwydte van die Wet val.

In *Dadoo v Krugersdorp Municipality* (1920 AD 530) het C.J. Innes 'n skyntransaksie soos volg beskryf:

“... a transaction is in fraudem legis when it is designedly **disguised** so as to escape the provisions of the law, but falls in truth within these provisions.” (eie beklemtoning)

In *Commissioner of Customs and Excise v Randles, Brothers and Hudson Ltd* (1941 AD 369), is die doel met die skepping van die skyn soos volg beskryf:

“The purpose of the disguise is to deceive by concealing what is the real agreement or transaction between the parties. The parties wish to hide the fact that the real agreement or transaction falls within the prohibition or is subject to the tax, and so they dress it in a guise which conveys the impression that it is outside of the prohibition or not subject to the tax.”

2 VEREISTES VIR 'N SKYNTRANSAKSIE

In *Commissioner of Customs and Excise v Randles, Brothers and Hudson Ltd*

(1941 AD 369) is die volgende vereistes neergelê waaraan 'n transaksie moet voldoen voordat die hof dit as 'n skyn transaksie kan beskou:

“... a transaction is not necessarily a disguised one because it is devised for the purpose of evading the prohibition in the Act or avoiding liability for the tax imposed by it. A **transaction devised for that purpose, if the parties honestly intend it to have effect according to its tenor, is interpreted by the court according to its tenor**, and then the only question is whether, so interpreted, it falls within or without the prohibition or tax.”

“A disguised transaction in the sense in which the words are used above is something different. In essence it is a **dishonest** transaction: dishonest, in as much as the parties to it do **not really intend** it to have, *inter partes*, the legal effect which its **terms** convey to the outside world.” (eie beklemtoning)

“before the Court can find that a transaction is *in fraudem legis*... it must be satisfied that there is some **unexpressed agreement or tacit understanding** between the parties” (eie beklemtoning)

Die vereistes kan dus as volg opgesom word:

- 'n Transaksie is nie noodwendig 'n skyntransaksie omdat dit ontwerp is om die verbod van die Wet te ontduik of om die belastingaanspreeklikheid wat daardeur opgelê word, te vermy nie.
- 'n Skyntransaksie is in wese 'n oneerlike transaksie, aangesien die terme van die transaksie nie die ware bedoeling van die kontrakterende partye weergee nie.
- Daar moet 'n stilswyende ooreenkoms of verstandhouding tussen die kontrakterende partye wees voordat die hof 'n transaksie as 'n skyntransaksie kan beskou.

3 DIE GEVOLG VAN 'N SKYNTRANSAKSIE

In Suid-Afrika word die beginsel aanvaar dat enige skyn wat geskep is

geïgnoreer moet word en uitvoering aan die ware bedoeling van die kontrakterende partye gegee moet word.

Hierdie beginsel is in *Commissioner of Customs and Excise v Randles, Brothers and Hudson Ltd* (1941 AD 369) soos volg beskryf:

“Such a transaction is said to be *in fraudem legis*, and is interpreted by the courts in accordance with what is found to be the **real agreement** or transaction between the parties.” (eie beklemtoning)

Die howe sal gevolglik nie deur die vorm van die transaksie mislei word nie, maar aan die ware bedoeling uitvoering gee. Hierdie beginsel staan ook bekend as die “wese bo vorm”-beginsel wat in *Kilburn v Estate Kilburn* (1931 AD 501) in Suid-Afrika gevestig is.

4 INTERAKSIE TUSSEN ARTIKEL 103(1) EN DIE *IN FRAUDIM LEGIS*-LEERSTUK

Wanneer die howe 'n transaksie vir belastingvermyding oorweeg, sal daar eerstens vasgestel word of die vorm van die transaksie die ware bedoeling van die partye weergee. Indien die terme van die transaksie nie die ware bedoeling weergee nie sal die *in fraudem legis*-beginsel toegepas word en die transaksie sal volgens die ware bedoeling van die kontrakterende partye beoordeel word. Indien die transaksie se vorm wel die ware bedoeling weergee, sal die howe artikel 103(1) toepas. Daar is dus geen toepassing van die *in fraudem legis*-beginsel in artikel 103(1) van die Wet nie.

HOOFSTUK 4

WYSIGINGS IN ARTIKEL 103(1)

| | | |
|-----|---|----|
| 1 | INLEIDING | 27 |
| 2 | WYSIGINGS IN ARTIKEL 103(1) GEDURENDE 1996 | 27 |
| 3 | BESPREKING VAN DIE WYSIGING IN DIE NORMALITEITS- VEREISTE VAN ARTIKEL 103(1) | 28 |
| 3.1 | Is die normaliteitsvereiste 'n subjektiewe of objektiewe toets? | 30 |
| 3.2 | Die interpretasie van "'n transaksie in die konteks van besigheid" | 31 |
| 3.3 | Die uitwerking van die besigheidsdoelwittoets op die gesamentlike toepassing van die twee paragrawe van die normaliteitsvereiste | 32 |
| 3.4 | Die interpretasie van " <i>bona fide</i> -sakedoeleindes, anders as die verkryging van 'n belastingvoordeel" | 33 |
| 4 | DIE IMPAK VAN DIE WYSIGING IN DIE NORMALITEITS- VEREISTE OP NEERGELEGDE TOETSE | 35 |

HOOFSTUK 4

WYSIGINGS IN ARTIKEL 103(1)

1 INLEIDING

Die wysiging gedurende 1996 in die normaliteitsvereiste van artikel 103(1) word ondersoek. Hierdie ondersoek is gebaseer op die interpretasie van die wysiging volgens die letter van die Wet. Die ondersoek word gebruik om te bepaal of die riglyne wat deur Suid-Afrikaanse sakereg neergelê is vir die toetsing van die vorige normaliteitsvereiste, steeds geldend is.

2 WYSIGINGS IN ARTIKEL 103(1) GEDURENDE 1996

Artikel 103(1) van die Wet is gedurende 1996 gewysig deur artikel 29 van die Wysigingswet op Belasting, nr. 36 van 1996. Die volledige teks van die gewysigde artikel 103(1) word in Bylae B uiteengesit. Die volgende wysigings is aangebring wat met ingang van 3 Julie 1996 in werking tree:

1. Die normaliteitsvereiste in subartikel (b)(i) is verdeel tussen skemas in die konteks van besigheid en ander skemas.

“(1)(b) met inagneming van die omstandighede waaronder die transaksie, handeling of skema aangegaan, verrig of uitgevoer was –

(i) aangegaan, verrig of uitgevoer was –

(aa) in die geval van ’n transaksie, handeling of skema in die konteks van besigheid, op ’n wyse wat nie normaalweg vir *bona fide*-sakedoeleindes, behalwe die verkryging van ’n belastingvoordeel, gebruik sou word nie; en

(bb) in die geval van enige ander transaksie, handeling of skema, synde ’n transaksie, handeling of skema wat nie binne die bepalinge van item (aa) val nie, deur middele of op ’n wyse wat nie normaalweg by die aangaan, verrigting of uitvoering van ’n transaksie, handeling of skema van die aard van die onderhawige

- transaksie, handeling of skema aangewend sou word nie; of
- (ii) regte of verpligtings geskep het wat nie normaalweg tussen persone wat by 'n transaksie, handeling of skema van die aard van die onderhawige transaksie, handeling of skema, die uiterste voorwaardes beding, geskep sou word nie.”

2. Subartikel (c) is gewysig om dit versoenbaar te maak met die bewoording van artikel 73 van die Wet op Belasting op Toegevoegde Waarde, no. 89 van 1991. Die gewysigde subartikel verwys na die hoofsaaklike of uitsluitlike doelwit as “die verkryging van 'n belastingvoordeel” en bepaal soos volg:

“(1)(c) aangegaan, verrig of uitgevoer was uitsluitlik of hoofsaaklik vir die doeleindes van die verkryging van 'n belastingvoordeel.”

Die wysiging in subartikel (c) is bloot 'n kontekstuele wysiging wat nie die interpretasie of trefwydte van artikel 103(1) beïnvloed nie. 'n Omvattende beskrywing is vervang met die woord “belastingvoordeel”. “Belastingvoordeel” is wyd genoeg gedefinieer om die vorige beskrywings van “vermyding”, “uitstel” of “vermindering” van belastingaanspreeklikheid in te sluit. Gevolglik sal die wysiging in subartikel (c) nie verder ondersoek word nie.

3 BESPREKING VAN DIE WYSIGING IN DIE NORMALITEITSVEREISTE VAN ARTIKEL 103(1)

Die normaliteitsvereiste ten opsigte van die wyse waarop transaksies aangegaan word, is in subartikel (b)(i)(aa) uitgebrei sodat artikel 103(1) van toepassing kan wees op transaksies in 'n besigheidskonteks, indien dit nie op 'n wyse aangegaan is wat normaalweg vir 'n *bona fide*-sakedoel, anders as die verkryging van 'n belastingvoordeel, gebruik word nie.

Die subartikel vereis nie volgens die letter van die Wet dat die transaksie wat ondersoek word 'n besigheidsdoelwit (Tax Avoidance, 1997) moet hê nie. Die subartikel vereis bloot dat die **wyse** waarop die transaksie aangegaan is, 'n

wyse moet wees wat normaalweg vir *bona fide*-sakedoeleindes, anders as die verkryging van 'n belastingvoordeel, aangewend word. Die skrywer is van mening dat volgens die letter van die Wet, die doelwit van die belastingpligtige slegs oorweeg sal word in die toepassing van die doelwittoets, soos beskryf in subartikel (c) en nie in die toetsing van normaliteit in subartikel (b)(i)(aa) nie.

Meyerowitz (1990: 228) het die belangrikheid van die onderskeid tussen die normaliteitstoets en die doelwittoets beklemtoon:

“Deciding this question in favour of the partnership the court said that the question was not why the taxpayer was trading but whether he was trading. If the sole purpose of the transaction was to obtain a tax advantage it was not logically possible to postulate the existence of a commercial purpose. **However, it was possible to have a situation in which a taxpayer, whose sole motive was the saving of tax, invests with others in an ordinary trading activity conducted by them for a commercial purpose and with a view of making a profit. The court (the House of Lords) considered this test to be an objective one. The adoption of this approach helps to prevent a court from collapsing the distinction between abnormality and purpose in order to conclude that it was not possible to have a genuine partnership once the purpose of the partners was to save tax rather than to conduct a trade.** Once the requirements of abnormality and purpose are distinguished, then it would appear that the Ensign Tankers judgement have application in South Africa, that is, that the activities of the partnership should be assessed objectively in order to decide whether the partnership is engaged in a trading operation.”
(eie beklemtoning)

Dit is dus moontlik dat 'n transaksie in die konteks van besigheid uitsluitlik aangegaan is met die doel om 'n belastingvoordeel te bekom, terwyl die metodologie wat gebruik is, normaalweg vir *bona fide*-sakedoeleindes anders as die verkryging van 'n belastingvoordeel toegepas word. Andersyds het Meyerowitz (1996: 113) bevestig dat dit prakties moontlik is dat 'n skema

hoofsaaklik of uitsluitlik vir 'n kommersiële of ekonomiese doelwit aangegaan word, terwyl dit terselfdertyd aangegaan word op 'n **wyse** wat nie normaalweg aangegaan word vir *bona fide*-sakedoeleindes, anders as die verkryging van 'n belastingvoordeel nie.

Dit sal altyd 'n feitelike vraag wees of 'n spesifieke transaksie en die wyse waarop dit aangegaan is, normaalweg vir *bona fide*-sakedoeleindes, anders as die verkryging van 'n belastingvoordeel, gebruik word.

3.1 Is die normaliteitsvereiste 'n subjektiewe of objektiewe toets?

Die Katz-kommissie (Katz, 1995: 113) het bevind dat daar onsekerheid geheers het of die normaliteitsvereiste voor die 1996-wysiging 'n objektiewe of subjektiewe toets was. Die onsekerheid is veroorsaak deur:

- Die aanhef van die normaliteitstoets wat vereis dat normaliteit geëvalueer moet word “met inagneming van die omstandighede waaronder die transaksie, handeling of skema aangegaan, verrig of uitgevoer was”.
- Die vereiste dat uiterste voorwaardes volgens artikel 103(1)(b)(ii) beoordeel moet word met verwysing na 'n “transaksie... van die aard van die onderhawige transaksie...”.

Aangesien die aanhef van die normaliteitstoets, sowel as die toets ten opsigte van die normaliteit van regte en verpligtinge nie gewysig is nie, heers hierdie onsekerheid steeds.

Volgens Van der Linde (1997: 60) moet die nuwe besigheidsdoelwittoets objektief oorweeg word en is dit irrelevant vir doeleindes van die normaliteitstoets of die belastingpligtige 'n besigheidsdoelwit gehad het en of sy uitsluitlike doelwit belastingvermyding was. Indien sodanige transaksie normaalweg vir besigheidsdoeleindes, anders as die verkryging van 'n belastingvoordeel, aangegaan word, sal die belastingpligtige die toepassing van artikel 103(1) vermy. Volgens haar sal die howe moet bepaal watter omstandighede relevant is en dus hoe relatief die normaliteitstoets moet

wees.

3.2 Die interpretasie van “’n transaksie in die konteks van besigheid”

Daar is verklaar (Tax Avoidance, 1997) dat “’n transaksie in die konteks van besigheid” verwys na ’n transaksie wat aangegaan is deur ’n entiteit wat ’n besigheid bedryf, in die loop van daardie besigheid. Meyerowitz (1996: 113) het as ’n voorbeeld van transaksies wat nie in die konteks van besigheid aangegaan is nie, verwys na oordragte van inkomste of kapitaal tussen lede van ’n familie. Die Katz-kommissie (Suid Afrika, 1995: 125) het as ’n voorbeeld van transaksies wat nie in die konteks van besigheid plaasvind nie, verwys na die oordrag van bates aan ’n trust deur ’n individuele boedelbeplanner of ’n ooreenstemmende boedelbeplanningaktiwiteit.

Hoewel die term “besigheid” nie in die Wet omskryf word nie, is dit in vorige hofsake gedefinieer. Die volgende definisies is aan “besigheid” gegee in ITC 1529 (Transvaal 1992, 54 SATC 252) waarin uittreksels uit die volgende sake aangehaal is:

- Modderfontein Deep Levels v Feinstein (1920, TPD 288):

“Om as besigheid te kwalifiseer moet daar enersyds ’n definitiewe bedoeling wees tydens die eerste handeling om soortgelyke handelinge van tyd tot tyd te doen soos geleenthede hul voordoen, of die handelinge moet nie een of twee keer gedoen word nie, maar agtereenvolgens met die bedoeling om dit so lank as wat dit wenslik is te beoefen.” (eie vertaling)

- Estate G v COT (26 SATC 168):

“Die aangewese benadering is na my mening om na die betrokke aktiwiteite as ’n geheel te kyk en dan die vraag te vra: Is dit die soort aktiwiteite wat in die handel beskou sal word as die ‘beoefening van

besigheid’? Die hoofkenmerke van die aktiwiteite wat ondersoek moet word ten einde dit vas te stel, is hulle aard, hulle omvang en belangrikheid, hulle oogmerk (om ’n wins te maak al dan nie), die aaneenlopendheid van die betrokke aktiwiteite, of indien vaste eiendom ter sprake is, die bedoeling waarmee dit aangeskaf is. Hierdie lys is nie omvattend nie, nie een van die kenmerke is deurslaggewend nie en dit is ook nie moontlik om te veralgemeen en te sê watter kenmerke die grootste gewig behoort te dra ten einde die probleem op te los nie. Elke saak sal afhang van sy eie besondere omstandighede.” (eie vertaling)

Le Roux Roelofse (Kaapstad: Persoonlike onderhoud, 8 Mei 1997) het daarop gewys dat dit in die geval van ’n regspersoon makliker is om te bepaal of ’n transaksie in die konteks van besigheid aangegaan is, aangesien die hele doel van so ’n regspersoon, bv. ’n maatskappy, is om ’n besigheid te bedryf. Natuurlike persone gaan egter transaksies vir besigheidsdoeleindes sowel as vir privaatdoeleindes aan. Wanneer daar bepaal word of ’n transaksie wat deur ’n individu aangegaan is, in die konteks van besigheid is, sal daar volgens Roelofse vasgestel moet word of die doel van die transaksie, uit die betrokke individu se perspektief, is om besigheid te dryf of om een te begin. Die ander party se doel met die transaksie sal geïgnoreer word.

Volgens Van der Linde (1997: 57) het “besigheidskonteks” ook ’n wyer betekenis as “besigheidstransaksie”. Die beginsel wat in Burgess v Commissioner for Inland Revenue (1993(4) SA 161 (A)) neergelê is dat sekere transaksies wat deur belastingvermydingoorwegings geïnspireer is, so baie abnormale eienskappe het dat dit nie meer as ’n besigheidstransaksie beskou kan word nie, is dus nie op transaksies in ’n “besigheidskonteks” van toepassing nie.

3.3 Die uitwerking van die besigheidsdoelwittoets op die gesamentlike toepassing van die twee paragrawe van die normaliteitsvereiste

Die Katz-kommissie (Suid Afrika, 1995: 125) het verklaar dat in die geval van

transaksies buite die konteks van besigheid, subparagraaf (b)(ii) van die normaliteitstoets, die meer gepaste toets is. Vir hierdie transaksies sal die vorige benadering soos in Hoofstuk 2 bespreek steeds van toepassing wees aangesien die bewoording van subparagraaf (b)(ii) onveranderd is.

Volgens Van der Linde (1997: 60) kompliseer die wysiging die gesamentlike toepassing van die twee paragrawe van die normaliteitstoets op transaksies in die konteks van besigheid. In die verlede was dit slegs nodig om tussen die wyse en die regte en verpligtinge van 'n transaksie te onderskei, indien die kontrakterende partye nie onafhanklik van mekaar opgetree het nie. Van der Linde (1997: 60) is van mening dat daar voortaan altyd onderskei moet word tussen die wyse en die regte en verpligtinge van 'n transaksie in die konteks van besigheid, aangesien die gewysigde normaliteitsvereiste ten opsigte van die wyse waarop 'n transaksie in die konteks van besigheid aangegaan is, spesifiek bepaal dat die verkryging van 'n belastingvoordeel nie 'n *bona fide* sakedoeleinde is nie. Die normaliteitsvereiste ten opsigte van die regte en verpligtinge wat geskep is, is onveranderd en sluit nie 'n belastingvoordeel uit van *bona fide* sakedoeleindes nie. Gevolglik sal daar verskillende toetse toegepas word afhangende daarvan of die wyse en of die regte en verpligtinge oorweeg word. Die twee toetse in subparagraaf (b)(i) en subparagraaf (b)(ii) sal dus apart toegepas moet word ongeag of die kontrakterende partye onafhanklik van mekaar opgetree het.

3.4 Die interpretasie van “*bona fide*-sakedoeleindes, anders as die verkryging van 'n belastingvoordeel”

Om die betekenis van *bona fide*-sakedoeleindes vas te stel, moet daar volgens die skrywer se mening na die Engelse teks gekyk word, aangesien dit die teks is wat deur die Staatspresident onderteken is. Die Engelse teks verwys na “*bona fide* business purposes”. Die Afrikaanse vertaling van “business” is “besigheid”. Die definisie van “besigheid” soos in die bogenoemde hofsake vasgestel is, sal dus gebruik word om die betekenis van “sakedoeleindes” vas te stel. Volgens Van der Linde (1997: 58) het die woorde “*bona fide*” nie 'n wesenlike invloed op die betekenis van

“sakedoeleindes” nie, anders as om te beklemtoon dat die sakedoeleinde werklik moet wees.

In die verlede het menige belastingpligtige aangevoer dat ’n skema normaal is, aangesien dit op ’n wyse aangegaan is wat normaalweg in die handelswêreld gebruik word om die maksimum opbrengs te verkry, hoewel die opbrengs eintlik gemaksimeer is deur ’n belastingvoordeel te verkry.

Deur die invoeging van die frase “*bona fide*-sakedoeleindes, anders as die verkryging van ’n belastingvoordeel” gee die wetgewer erkenning daaraan dat die verkryging van ’n belastingvoordeel wel ’n sakedoel is. Hierdie frase maak dit egter duidelik dat vir doeleindes van die toetsing van die normaliteit van ’n transaksie in die konteks van besigheid, die verkryging van ’n belastingvoordeel nie ’n geldige sakedoel sal uitmaak nie. ’n Ander sakedoel moet dus aanwesig wees voordat die wyse waarop ’n transaksie in die konteks van besigheid aangegaan is, as normaal beskou sal word. Volgens Van der Linde (1997: 58) word dit nie vereis dat die sakedoeleinde dominant hoef te wees nie, maar bloot dat sodanige transaksie normaalweg ’n sakedoeleinde behoort te hê.

Die kwessie dat die verkryging van ’n belastingvoordeel nie ’n geldige sakedoel uitmaak nie is in ’n Australiese hofsaak, *FC of T v Spotless Services Limited* (34 ATR 3 December, 1986), aangespreek. Richards (1997: 47-49) het die saak as volg opgesom:

Spotless het ongeveer \$40 miljoen beskikbaar gehad vir korttermynbeleggings wat hulle op deposito in die Cook Eilande geplaas het. Hulle het geëis dat die rente-inkomste op daardie fondse van Australiese inkomstebelasting vrygestel was as gevolg van ’n bepaling in die Australiese Wet wat sekere inkomste, wat deur die land van bron belas word, vrygestel het. Die Australiese Hooggeregshof het gelet op die gekompliseerde bankreëlings, die feit dat die geld wat veronderstel was om op deposito te wees nooit die land verlaat het nie en dat ’n verteenwoordiger van Spotless na die Cook Eilande gereis het op die tydstip waarop die deposito gemaak is. Die

hof het beslis dat die teenvermydingsbepaling toepaslik was:

“In those circumstances, a reasonable person would conclude that (Spotless and an associated company) in entering into and carrying out the particular scheme had, as their most influential and ruling purpose and thus their dominant purpose, the obtaining thereby of a tax benefit, in the statutory sense. The scheme was a particular means adopted by the taxpayers to obtain a maximum return and the money invested after payment of all applicable costs, including tax. The dominant purpose in the adoption of the particular scheme was the obtaining of a tax benefit.”

Die hof het nie die wyse waarop die transaksie aangegaan is beskou as 'n wyse om die opbrengs op die belegging te maksimeer nie, maar eerder as 'n wyse wat normaalweg gebruik word om 'n belastingvoordeel te verkry.

4 DIE IMPAK VAN DIE WYSIGING IN DIE NORMALITEITSVEREISTE OP NEERGELEGDE TOETSE

Die nuwe besigheidsdoelwittoets brei die toets vir normaliteit van die wyse waarop transaksies in die konteks van besigheid aangegaan is, uit. Volgens die letter van die Wet is die skrywer van mening dat die vorige benadering vir die toetsing van normaliteit in artikel 103(1) steeds geldend is vir die nuwe besigheidsdoelwittoets.

Die enigste uitbreiding van die vorige benadering, volgens die letter van die Wet, is dat transaksies wat voorheen as normaal beskou is, bloot omdat dit gereeld vir belastingvermydingdoeleindes in die handelswêreld gebruik is, ingevolge die gewysigde normaliteitstoets as abnormaal beskou sal word. Vir doeleindes van die toetsing van die normaliteit van 'n transaksie in die konteks van besigheid, sal die verkryging van 'n belastingvoordeel nie meer 'n geldige sakedoel uitmaak nie. 'n Ander sakedoel moet aanwesig wees voordat die wyse waarop 'n transaksie in die konteks van besigheid aangegaan is, as normaal beskou sal word.

Daar moet oorweeg word of die benadering vir die beoordeling van normaliteit verder uitgebrei moet word om die nuwe besigheidsdoelwittoets te akkommodeer.

Die Engelse howe het reeds ondersoek ingestel na die besigheidsdoelwit van transaksies by die oorweging van belastingvermyding. Die benadering en toetse deur die Engelse howe neergelê ten opsigte van belastingvermyding sal vervolgens in Hoofstuk 5 ondersoek word. Die Engelse benadering kan moontlik riglyne verskaf vir die benadering wat gevolg moet word in die toetsing van die normaliteit van die wyse waarop 'n transaksie in die konteks van besigheid aangegaan is.

HOOFSTUK 5

DIE BEKAMPING VAN BELASTINGVERMYDING IN DIE ENGELSE REG

| | | |
|----------|---|-----------|
| 1 | INLEIDING | 38 |
| 2 | BENADERINGS IN DIE ENGELSE SAKEREG OM BELASTING- VERMYDING TE BEKAMP | 38 |
| 2.1 | IRC v Duke of Westminster (1936 AC 1 (HL)) | 38 |
| 2.2 | Furniss v Dawson (1984 STC 153 (HL)) | 39 |
| 2.2.1 | Die feite en beslissing van Furniss v Dawson (1984 STC 153 (HL)) | 39 |
| 2.2.2 | Die Furniss-reël | 42 |
| 2.3 | Craven v White ((1988) STC 476 (HL)) | 42 |
| 3 | GEVOLGTREKKING | 43 |

HOOFSTUK 5

DIE BEKAMPING VAN BELASTINGVERMYDING IN DIE ENGELSE REG

1 INLEIDING

Daar bestaan geen algemene teenvermydingsbepaling in die Engelse belastingreg, soos in die Suid-Afrikaanse belastingreg nie. Benaderings is in die Engelse sakereg ontwikkel om belastingvermyding te bekamp.

Hierdie benaderings, sowel as die hofsake waarin die benaderings neergelê is, word ondersoek. Daar sal gefokus word op benaderings wat die toepassing van 'n besigheidsdoelwittoets behels. Hierdie ondersoek sal bepaal of die Engelse benadering riglyne vir die toetsing van die besigheidsdoelwitvereiste in artikel 103(1) van die Wet kan verkaf.

2 BENADERINGS IN DIE ENGELSE SAKEREG OM BELASTINGVERMYDING TE BEKAMP

2.1 IRC v Duke of Westminster (1936 AC 1 (HL))

Die algemene benadering van die Engelse howe tot belastingvermyding is uiteengesit in die uitspraak van IRC v Duke of Westminster (1936 AC 1 (HL)):

“Every man is entitled if he can to order his affairs so that the tax attaching under the appropriate Acts is less than it otherwise would be...”
(hierna die keuseleerstuk genoem)

Lord Russell het verder neergelê dat die belasbaarheid, al dan nie, van 'n transaksie, slegs bepaal moet word met verwysing na die wetlike regte en verpligtinge voortvloeiend uit die transaksie:

“If all that is meant by the doctrine is that, having once ascertained the **legal rights** of the parties, you may disregard mere nomenclature and

decide the question of taxability or non-taxability in accordance with the legal rights, well and good. If on the other hand, the doctrine means that you may brush aside deeds, disregard the legal rights and liabilities arising under a contract between parties, and decide the question of taxability or non-taxability upon the footing of rights and liabilities of the parties being different from what in law they are, then I entirely dissent from such a doctrine.” (eie beklemtoning).

2.2 Furniss v Dawson (1984 STC 153 (HL))

Die beginsel in *IRC v Duke of Westminster* (1936 AC 1 (HL)), dat die belasbaarheid al dan nie, van 'n transaksie, slegs bepaal moet word met verwysing na die wetlike regte en verpligtinge van die transaksie, is deur die House of Lords omvergewerp in *Furniss v Dawson* (1984 STC 153 (HL)).

2.2.1 Die feite en beslissing van Furniss v Dawson (1984 STC 153 (HL))

Die feite van *Furniss v Dawson* ((1984) STC 153 (HL)) is as volg. Individuele D het aandele in K Bpk. gehou wat hy aan WB Bpk. wou verkoop. Daar was egter 'n wetsartikel in die Engelse Inkomstebelastingwet wat bepaal het dat kapitaalwinstbelasting gehef word op winste wat 'n persoon toeval wanneer hy bates vervreem. Indien D dus die aandele aan WB Bpk. verkoop het, sou die verkoop 'n vervreemding uitgemaak het.

Bogenoemde wetsartikel het 'n uitsluiting bevat wat bepaal het dat waar

- 'n persoon aandele in 'n maatskappy (die “subjek maatskappy”) aan 'n ander maatskappy (die “verkrygende maatskappy”) in 'n ruiltransaksie gegee het, en
- die verkrygende maatskappy aandele uitgereik het aan die persoon as *quid pro quo*, en
- die verkrygende maatskappy as gevolg van die ruiling beheer verkry het oor die subjek maatskappy,

die gee van die aandele deur die persoon aan die verkrygende maatskappy

nie as 'n vervreemding beskou word nie.

Om hierdie uitsluiting te benut, het D 'n nuwe maatskappy, G Bpk., gestig. D het al die aandele in K Bpk. aan G Bpk. gegee in ruil vir aandele in G Bpk. G Bpk. het beheer oor K Bpk. verkry as gevolg van die ruiltransaksie.

Daarna het G Bpk. die aandele in K Bpk. vir £152 000 aan WB Bpk. verkoop en die verkoopprijs ontvang. Aangesien G Bpk. die aandele in K Bpk. vir 'n *quid pro quo* van £152 000 verkry het, het die maatskappy geen kapitale wins gerealiseer nie.

D se betoog was dat die ruiling tussen D en G Bpk. nie 'n vervreemding volgens die uitsluiting was nie. D het egter grootliks dieselfde resultaat bereik as wanneer hy die aandele in K Bpk. self aan WB Bpk. verkoop het. D het al die uitgereikte aandelekapitaal in G Bpk. gehou, wat in besit van die verkoopprijs was. Dit was nie betwis dat al die transaksies werklik was en geen skyntransaksies aanwesig was nie.

Die hof het twee feitelike bevindings gemaak:

- Die reeks van transaksies was “vooraf bepaal” (“preordained”). Die reeks transaksies kan gevolglik 'n “saamgestelde transaksie” (“composite transaction”) genoem word.
- 'n Stap was in die saamgestelde transaksie gevoeg met die uitsluitlike doel om belasting te vermy. Hierdie stap was die bekendstelling van G Bpk. as die koper van D se aandele in K Bpk. en die verkoper van die aandele aan WB Bpk.

Lord Brightman het die Furniss-reël geformuleer deur die voorvereistes vir die toepassing van die reël, sowel as die gevolge van die toepassing van die reël, neer te lê. Die voorvereistes voordat die reël op 'n reeks transaksies toegepas

kan word, is soos volg:

“First there must be a preordained series of transactions or, if one likes, one single composite transaction, this composite transaction may or may not include the achievement of a legitimate commercial end. ... Secondly there must be steps inserted which have no commercial (business) purpose apart from the avoidance of a liability to tax, not no ‘business effect’. The formulation, therefore, involves two findings of fact, first whether there was a preordained series of transactions, i.e. a single composite transaction, secondly, whether that transaction contained steps which were inserted without any commercial or business purpose apart from a tax advantage.”

Die gevolge van die toepassing van die reël is soos volg:

“If those two ingredients exist, the inserted steps are to be disregarded for fiscal purposes. The court must then look at the end result.”

Volgens hierdie vereistes sal die Furniss-reël slegs toegepas word indien belastingvermyding die belastingpligtige se **uitsluitlike** doelwit met die invoeging van die “stappe” in die reeks transaksies was.

Aangesien die feitelike bevindings van die hof geïmpliseer het dat daar aan die voorvereistes van die Furniss-reël voldoen is, het die hof bevind dat die wetlike gevolge van die beginsel moes voortvloei. Hierdie wetlike gevolge is dat die ingevoegde stap vir fiskale doeleindes buite rekening gelaat word. Gevolglik moes die artikel toegepas word asof daar ’n vervreemding deur G aan WB Bpk. was, vir ’n *quid pro quo* wat uit geld bestaan het. Dit is belangrik om daarop te let dat die Furniss-reël toegepas is, hoewel al die transaksies as werklik beskou is. Die aanwesigheid van ’n skyn transaksie is dus nie ’n voorvereiste vir die toepassing van die reël nie.

2.2.2 Die Furniss-reël

Die Furniss-reël het tot gevolg gehad dat die howe en Binnelandse Inkomste geregig was om die “relevante transaksie” te identifiseer en te belas, eerder as om gebonde te wees aan die wetlike regte en verpligtinge van die werklike transaksie. Die “relevante transaksie” is die transaksie wat die uiteindelijke resultaat van die saamgestelde transaksie bereik, maar die belastinggedrewe stappe in die saamgestelde transaksie ignoreer. Die belastinggedrewe stappe in die transaksie is steeds wetlik afdwingbaar al word dit vir belastingdoeleindes geïgnoreer.

Soos reeds bespreek, het Lord Brightman neergelê dat die Furniss-reël slegs toegepas sal word indien belastingvermyding die belastingpligtige se **uitsluitlike** doelwit met die invoeging van die “stappe” in die reeks transaksies was. Derksen (1990: 425) is egter van mening dat die howe hierdie vereiste sal uitbrei sodat die Furniss-reël toegepas sal word, selfs indien belastingvermyding slegs ’n hoofsaaklike doelwit met die invoeging van die “stappe” in die reeks transaksies was.

2.3 Craven v White ((1988) STC 476 (HL))

Die Furniss-reël verwerp die beginsel wat in die Duke of Westminster-saak en in WT Ramsay Ltd v IRC (1982 AC 300, 1983 54 TC 101) neergelê is dat, wanneer daar besluit moet word of ’n belastingstatuut op ’n feitestel toepaslik is, die doelwit om die statuut te vermy irrelevant is. Lord Oliver het in Craven v White ((1988) STC 476 (HL): 497) gevind dat die ware grondslag vir die aanvaarding van die beginsel van Furniss v Dawson juis die kwessie van doelwit (“motive”) is. Hy het die volgende gesê:

“...it is this reference to the motive of the taxpayer in engaging in a particular transaction which represents the **significant alteration in approach** which raises immediately the question why the taxpayer’s motive for an action, otherwise lawful and effective, should lead to its being disregarded... It does not, I think, arise from a moral judgment

which the court is called upon to make... the fact that the purpose of the scheme is tax avoidance does not carry any implication that it is in any way reprehensible or other than perfectly honest and respectable... The reason Is simply this, that **the absence of any commercial motive underlines the artificiality of the inter-related transactions and entitles the court to disregard them because they are not intended to produce anything other than an artificial fiscal result.** It is this aspect of motive which assumes great importance in Dawson..." (eie beklemtoning)

In *Craven v White* ((1988) STC 476 (HL)) is 'n verdere vereiste neêrgelê voordat 'n reeks transaksies as "preordained", soos gebruik in die Furniss-reël, beskou sal word:

"... it was probable, at the time when the step referred to above was inserted, that all the transactions in the series would in fact be entered into."

Die *Craven*-beslissing bevestig dus die gebruik van die Furniss-reël, maar beperk die toepassing daarvan tot gevalle waar dit vooraf waarskynlik is dat die saamgestelde transaksie in sy volledigheid aangegaan sou word.

3 GEVOLGTREKKING

Derksen (1990: 420) sit die vereistes van die Furniss-reël, aangepas met die riglyne van *Craven v White* ((1988) STC 476 (HL)), soos volg uiteen:

- Sekere handelinge moes uitgevoer word, naamlik die aangaan van 'n reeks transaksies.
- Die reeks transaksies moes vooraf beplan gewees het.
- Sekere van die transaksies in die reeks, sogenaamde "stappe", moes aangegaan word met die doel om belasting te vermy en die stappe moes geen kommersiële doel gehad het nie.
- Op die tydstip toe die bogenoemde belastingvermydingstappe uitgevoer is,

moes dit waarskynlik wees dat die res van die transaksies in die reeks inderdaad aangegaan sou word.

Indien aan die bogenoemde vier vereistes voldoen word, sal die transaksies wat in die reeks transaksies ingevoeg is om belasting te vermy, volgens die Furniss-reël ignoreer word en die belastingpligtigheid sal vasgestel word volgens die “relevante transaksie”.

Die relevansie van die Furniss-reël in Suid-Afrikaanse belastingwetgewing is nie duidelik nie. Daar kan aangevoer word dat die leerstuk ontstaan het as gevolg van die afwesigheid van ’n algemene teenvermydingsbepaling in Engeland en dat die leerstuk dus nie van toepassing is op belastingjurisdiksies waar so ’n bepaling wel bestaan nie.

Hierdie siening is ondersteun deur die besluit in die Kanadese saak, *Stubart Investments Ltd v The Queen* (1984 10 DLR1), waar die Kanadese Hooggeregshof die Furniss-reël juis om hierdie rede verwerp het. Derksen (1990: 433) was ook van mening dat die Furniss-reël nie in Suid-Afrikaanse howe aanvaar behoort te word nie.

Volgens Clegg (1991:35) is dit ’n algemeen-aanvaarde siening dat die Furniss-reël nie in Suid-Afrikaanse howe aanvaar behoort te word nie en dat die beginsels van *CIR v George Forest Timbers Co Ltd* (1924 AD 516, 1 SATC 20) en *IRC v Duke of Westminster* (1936 AC 1 (HL)) behou behoort te word. C.J. Innes het as volg in *CIR v George Forest Timbers Co Ltd* (1924 AD 516, 1 SATC 20) bepaal:

“It was dangerous in income tax cases to depart from the actual facts; the true course was to take the facts as they stood and apply the provisions of the Statute.”

Volgens die skrywer lê die relevansie van die Furniss-reël vir Suid-Afrikaanse belastingwetgewing daarin dat, aangesien dit ’n besigheidsdoelwitvereiste bevat, die reël riglyne ten opsigte van die interpretasie van die nuwe

besigheidsdoelwittoets in artikel 103(1)(b)(i)(aa) van die Wet kan verskaf.

HOOFSTUK 6

DIE TOEPASSING VAN ENGELSE REG IN SUID-AFRIKAANSE BELASTINGVERMYDING

| | | |
|-------|--|----|
| 1 | INLEIDING | 47 |
| 2 | ERF 3183/1 LADYSMITH (PTY) LIMITED V CIR (1996(3) SA 942(A), 58 SATC 229) | 47 |
| 2.1 | Feite van die saak | 48 |
| 2.2 | Die hof se uitspraak en die beginsels wat bevestig of neergelê is | 50 |
| 2.3 | Belastingkundiges se opinie oor die uitspraak | 57 |
| 2.3.1 | Huxham en Haupt se kommentaar oor die uitspraak | 57 |
| 2.3.2 | Davis se mening oor die uitspraak | 57 |
| 2.3.3 | Meyerowitz se mening oor die uitspraak | 59 |
| 2.3.4 | Olivier se mening oor die uitspraak | 60 |
| 2.4 | Gevolgtrekking | 60 |
| 3 | ITC 1606 ((CAPE 1995) 58 SATC 328) | 61 |
| 3.1 | Feite van die saak | 62 |
| 3.2 | Die hof se uitspraak en die beginsels wat bevestig of neergelê is | 63 |
| 3.3 | Belastingkundiges se opinie oor die uitspraak | 65 |
| 3.3.1 | Huxham en Haupt se kommentaar oor die uitspraak | 65 |
| 3.3.2 | Adv. Pieter Oosthuizen se kommentaar oor die uitspraak | 66 |
| 3.3.3 | Meyerowitz se kommentaar oor die uitspraak | 67 |
| 3.3.4 | David Clegg se kommentaar oor die uitspraak | 67 |
| 3.4 | Gevolgtrekking | 68 |

HOOFSTUK 6

DIE TOEPASSING VAN ENGELSE REG IN SUID-AFRIKAANSE BELASTINGVERMYDING

1 INLEIDING

Die skrywer het in Hoofstuk 5 die gevolgtrekking gemaak dat die Furniss-reël riglyne ten opsigte van die interpretasie van die nuwe besigheidsdoelwittoets in artikel 103(1)(b)(i)(aa) van die Wet kan verskaf. Onlangse hofsake wat oor belastingvermyding handel het onsekerheid laat ontstaan of die Furniss-reël inderdaad voortaan gebruik sal word om die normaliteit van transaksies vir artikel 103(1) te toets.

Die hofsake sal vervolgens ondersoek word om vas te stel of die beginsels, soos in die verlede neergelê, uitgebrei is sodat Engelse regsbeginsele in die toekoms gebruik sal word om die nuwe besigheidsdoelwittoets in artikel 103(1) te toets.

2 ERF 3183/1 LADYSMITH (PTY) LIMITED V CIR (1996(3) SA 942(A), 58 SATC 229)

In hierdie saak is 'n komplekse skema gebruik in 'n poging om die maksimum belastingvoordeel vir die groep te bekom. Een maatskappy in die groep het 'n perseel besit en 'n fabriek moes op daardie perseel opgerig word. Die oprigting van die gebou kon deur die maatskappy wat die perseel besit, onderneem word. Indien dit gedoen is, sou die koste van die fabriek afgeskryf word teen 'n koers van 2% per jaar (die koers het daarna na 5% of 10% verhoog). 'n Afskrywingsperiode van 50 jaar het duidelik nie 'n wesentlike belastingvoordeel tot gevolg nie. Alternatiewelik kon die perseel verhuur word aan 'n huurder wat ingevolge die huurkontrak verplig word om die fabriek op te rig. Die huurder sou 'n aftrekking van die koste van die fabriek oor die kortste van die huurtermyn of 25 jaar ingevolge artikel 11(f) van die Wet kon

kry. Die verhuurder sou egter op dag een van die huurtermyn die koste van die verbeterings as bruto inkomste moes insluit ingevolge paragraaf (h) van die bruto inkomste definisie van die Wet. Dit sou dus negatiewe belastinggevolge vir die groep tot gevolg gehad het.

Gevolgtrek is 'n skema ontwikkel om te verseker dat die huurder vir 'n artikel 11(f)-aftrekking kwalifiseer, terwyl verseker word dat geen inkomste aan enige van die belastingpligtiges ingevolge paragraaf (h) toeval nie. Al wat nodig was om hierdie doelwit te bereik, was om te verseker dat die verhuurder nie enige verpligting op die huurder plaas om die fabriek op te rig nie. Die belastingaftrekkings wat deur hierdie transaksies bewerkstellig is, is egter deur die Appèlhof afgekeur.

Hierdie beslissing het die vraag laat ontstaan of daar 'n wesenlike regsgeleerde klemverskuiwing was en of die Engelse Furniss-reël, soos uiteengesit in Hoofstuk 5, nou algemeen in ons howe toegepas sal word. Daar moet daarop gelet word dat die Inkomstebelastingwet intussen gewysig is sodat 'n nie-belasbare entiteit nie meer as tussenparty gebruik kan word nie. Die beslissing bly egter belangrik ten opsigte van die benadering en die redenasie wat gevolg is om tot die betrokke gevolgtrekking te kom.

2.1 Feite van die saak

Gedurende 1990 het die Kommissaris addisionele aanslae uitgereik vir normale en addisionele belasting, ten opsigte van inkomste wat na bewering by die opgawe van die appellant vir die 1985-aanslagjaar uitgelaat is. Die omstrede bedrag behels verbeteringe wat aan 'n vakante perseel aangebring is, wat deur die Kommissaris by bruto inkomste ingesluit is ingevolge paragraaf (h) van die bruto inkomste definisie (die huurverbetering bepaling). Die appellante het aangevoer dat die betrokke bedrag nie binne die definisie van paragraaf (h) van die bruto inkomste definisie val nie.

Die reeks gebeure wat tot die dispuut gelei het, is soos volg:

- In 1983 het die direkteure van Pioneer Seed Company (Pty) Ltd ("Pioneer") en sy filiaal, Pioneer Seed Holdings (Pty) Ltd ("Holdings"), besluit om 'n meubelfabriek te begin wat deur "Pioneer" bedryf sou word.
- Twee persele is deur die appellante aangekoop deur gebruik te maak van 'n persoon wat as verteenwoordiger opgetree het.
- Holdings het daarna al die aandele in die twee appellante bekom, sodat 'n groep gevorm is wat bestaan het uit "Pioneer", "Holdings" en die twee appellante.
- In 1984 is agt aparte, maar onderling verbonde geskrewe ooreenkomste, aangegaan wat bestaan het uit twee bykans identiese stelle van vier ooreenkomste. Een stel het betrekking op die perseel wat deur die eerste appellant gehou word en die ander stel op die perseel wat deur die tweede appellant gehou word. Die stel ooreenkomste het uit die volgende bestaan:

- (a) 'n Huurooreenkoms in terme waarvan die appellant sy perseel aan die "Board of Executors Pension Fund" ("die Fonds") vir 'n tydperk van sewe jaar vanaf 1 April 1984 tot 31 Julie 1991 verhuur. Een van die klousules in die ooreenkoms het voorsien dat die **huurder geregtig** sal wees om op sy eie onkoste geboue op te rig en ander verbeteringe aan die genoemde perseel aan te bring. Daar is egter voorsien dat die verbeteringe en geboue wat opgerig is die eiendom van die verhuurder word en die huurder geen eis vir vergoeding gehad het nie.
- (b) 'n Onderverhuringsooreenkoms waarvolgens die Fonds die perseel aan Pioneer vir 'n tydperk van sewe jaar vanaf 1 Augustus 1984 tot 31 Julie 1991 sou onderverhuur. Die verhuurde perseel is beskryf as grond en geboue. Daar is na die geboue verwys as "buildings which are to be erected on the land for the purpose of accommodating the sub-lessee". Verder het die ooreenkoms voorsiening gemaak dat die Fonds die geboue sou oprig ooreenkomstig planne wat deur Pioneer en die Fonds goedgekeur

is. Pionier sal op die voltooiingsdatum van die geboue 'n premie aan die Fonds betaal "in consideration for the sub-lessor having agreed to erect the buildings on the land".

- (c) 'n Boukontrak tussen die Fonds en Terwell Investment (Pty) Ltd ("die Kontrakteur") vir die konstruksie van die fabriek op elke perseel. Die ooreengekome voltooiingsdatum was 31 Julie 1984.
- (d) 'n Wysigingsooreenkoms tussen die appellant en die Fonds (huurder). Klousule 3.3 het as volg bepaal: "... the Lessor waives its right to recover rent due in terms of the lease for the period 1st April 1984 to 31st July 1984 from the Lessee."

Appellant het aangevoer dat die bedrag wat betrekking het op die huurverbeteringe (die geboue) nie bruto inkomste uitmaak ingevolge paragraaf (h) nie, aangesien die paragraaf nie handel met die voordeel wat die eienaar van die perseel toeval as gevolg van die verbeterings aangebring nie, maar met die toevalling van 'n **reg** om verbeterings deur iemand anders te laat aanbring. Die argument was dat die hoofkontrak geen verpligting op die Fonds geplaas het om verbeterings aan te bring nie en dat paragraaf (h) van die bruto inkomste definisie dus nie van toepassing was nie.

Die hof het beslis dat die reg om verbeterings deur iemand anders te laat aanbring wel aan die appellante toegeval het en dat die bedrag dus bruto inkomste uitgemaak het in terme van paragraaf (h) van die bruto inkomste definisie. Die appèl is afgewys met koste.

2.2 Die hof se uitspraak en die beginsels wat bevestig of neergelê is

'n Getuie van die appellant het verklaar dat die doel van die skema was om die voordeel van 'n aftrekking volgens artikel 11(f) van die Wet te verseker. Volgens J.A. Hefer (22) was dit duidelik nie die enigste resultaat wat die appellant wou bereik nie. Hy het daarop gewys dat indien 'n artikel 11(f)-aftrekking die enigste oorweging was, dit nie nodig sou wees om 'n derde party by die skema te betrek nie. Hoewel appellant se getuie dit nie erken het nie, was J.A. Hefer (8) van mening dat dit baie duidelik was dat **appellant** se

belastingaanspreeklikheid die dominante oorweging was:

“Since the land on which the factory was to be erected thus belonged to the group (I speak in practical terms), one is immediately struck by the cumbrous arrangements for its construction. Affiliated companies are of course at liberty to structure their mutual relationships in whatever legal way their directors may prefer; but when, for no apparent commercial reason, a third party is interposed in what may equally well have been an arrangement between affiliates, it is not unnatural to seek the motive elsewhere.”

Die appellant se advokaat het gesteun op die beginsel wat in IRC v Duke of Westminster (1936 AC 1 (HL)) neergelê is, naamlik dat elke belastingpligtige daarop geregtig is om sy sake te reël om sy belastingaanspreeklikheid te beperk. Hy het dus geredeneer dat die ooreenkomste uitgelê moes word in ooreenstemming met hul inhoud, ongeag hulle onderliggende doelwit.

Die Kommissaris se argument was dat die ooreenkomste nie die ware bedoeling van die kontrakterende partye weergegee het nie, aangesien die enigste doelwit van die transaksie was om belasting te ontduik. Die ooreenkomste is gesluit in 'n vorm wat die feit dat die appellant wel die reg gehad het om die geboue te laat oprig, verswyg het.

Die hof het dus te doen gehad met argumente van die teenparty wat gebaseer was op twee gevestigde regsbeginnels, naamlik:

1. “Every man is entitled if he can to order his affairs so as that the tax attaching under the appropriate Acts is less than it otherwise would be.” (IRC v Duke of Westminster (1936 AC 1 (HL)))
2. “Courts of law will not be deceived by the form of a transaction: it will rend aside the veil in which the transaction is wrapped and examine its true nature and substance.” (Kilburn v Estate Kilburn (1931 AD 501))

In die huidige saak het J.A. Hefer (19) die volgende mening gehad oor die interaksie tussen die twee beginsels:

“Provided that each of them is confined to its recognised bounds there is no reason why both principles cannot be applied in the same case. I have indicated that the court only becomes concerned with the substance rather than the form of a transaction when it has to decide whether the party concerned has succeeded in avoiding the application of a statute by an effective arrangement of his affairs. Thus applied, the two principles do not conflict.”

Die skrywer interpreteer die interaksie van hierdie twee beginsels as volg: Elke persoon is geregtig om sy sake te reël om belastingpligtigheid te beperk tot die mate wat die regte en verpligtinge wat wetlik geskep is, nie binne die trefwydte van 'n artikel van die Wet val nie. Indien die wetlike regte en verpligtinge van die transaksie buite die trefwydte van 'n artikel van die Wet val, sal daar ingevolge die tweede beginsel vasgestel word of hierdie regte en verpligtinge, volgens die vorm van die transaksie, die ware bedoeling van die kontrakterende partye weergee. Indien nie, sal gevolg gegee word aan die ware bedoeling en die belastingpligtigheid sal daarvolgens vasgestel word.

Die hof het na die Suid-Afrikaanse saak, *Dadoo Ltd and Others v Krugersdorp Municipal Council* (1920 AD 530) verwys waarin C.J. Innes skyntransaksies omskryf het:

“... a transaction is *in fraudem legis* when it is designedly disguised so as to escape the provisions of the law, but falls in truth within these provisions. Thus stated, the rule is merely a branch of the fundamental doctrine that the law regards the substance rather than the form of things – a doctrine common, one would think, to every system of jurisprudence and conveniently expressed in the maxim *plus valet quod agitur quam quod simulate concipitur*.”

Laastens is daar na twee verdere sake verwys waarin skynttransaksies aangespreek is:

- In *Zandberg v Van Zyl* (1910 AD 302) het C.J. Innes gesê:

“Not frequently, however (either to secure some advantage which otherwise the law would not give, or to escape some disability which otherwise the law would impose), the parties to a transaction endeavour to conceal its real character. They call it by a name, or give it a shape, **intended not to express but to disguise its true nature**. And when a court is asked to decide any rights under such an agreement, it can only do so by giving effect to what the transaction really is; not what in form it purports to be... But the words of the rule indicate its limitations. **The court must be satisfied that there is a real intention, definitely ascertainable, which differs from the simulated intention. For if the parties in fact mean that a contract shall have effect in accordance with its tenor, the circumstances, that the same object might have been attained in another way will not necessarily make the arrangement other than it purports to be.** The enquiry, therefore, is in each case one of fact, for the right solution of which no general rule can be laid down.” (eie beklemtoning)

- *Commissioner of Customs and Excise v Randles, Brothers and Hudson Ltd* (1941 AD 369):

“... a transaction is not necessarily a disguised one because it is devised for the purpose of evading the prohibition in the Act or avoiding liability for the tax imposed by it. A transaction devised for that purpose, if the parties honestly intend it to have effect according to its tenor, is interpreted by the court according to its tenor, and then the only question is whether, so interpreted, it falls within or without the prohibition or tax.

A disguised transaction in the sense in which the words are used

above is something different. In essence it is a dishonest transaction: dishonest, in as much as the parties to it do not really intend it to have, *inter partes*, the legal effect which its terms convey to the outside world. The purpose of the disguise is to deceive by concealing what is the real agreement or transaction between the parties. The parties wish to hide the fact that the real agreement or transaction falls within the prohibition or is subject to the tax, and so they dress it up in a guise which conveys the impression that it is outside of the prohibition or not subject to the tax. Such a transaction is said to be *in fraudem legis*, and is interpreted by the courts in accordance with what is found to be the real agreement or transaction between the parties. Of course, before the Court can find that a transaction is *in fraudem legis* in the above sense, it must be satisfied that there is some **unexpressed agreement or tacit understanding** between the parties.” (eie beklemtoning)

J.A. Hefer (22-26) het verduidelik dat die aanhalings uit die relevante beslissings gegee is om die fundamentele fout in 'n betoog, wat die hele argument vir die appellant aangetas het, uit te lig:

“I have quoted the relevant passages from the leading cases in full in order to reveal the fundamental flaw in a submission which tinged the entire argument for the appellants. It is to the effect that, once it is found that the parties to the present agreements actually intended to structure their arrangement in the form of a lease coupled with a sub-lease and a building contract, there is really an end to the matter, because in that event effect must be given to each agreement according to its tenor. This is plainly not so. That the parties did indeed deliberately cast their arrangement in the form mentioned, must of course be accepted; that, after all, is what they had been advised to do. The real question is, however, whether they actually intended that each agreement would *inter partes* have effect according to its tenor. If not, effect must be given to what the transaction really is. I must also point out that, by virtue of the provisions of s 82 of the Act, the burden to prove that any amount is exempt from tax and the duty to show that the

Commissioner's decision to disallow their objection to the assessments was wrong, rest on the appellants. ... Therefore, unless the appellants have shown on a preponderance of probability that the agreements do indeed reflect the actual intention of the parties thereto, the Commissioner's decision cannot be disturbed. Apart from the agreements themselves the only evidence placed before the Special Court on this part of the case was that of the two witnesses referred to earlier. The question is whether this is sufficient to discharge the onus.

Regarded separately and without reference to the others, there is nothing unusual about the terms of the main leases or of any of the other documents except for one remarkable feature. Since the same signatories signed the main leases, the sub-leases and the building contracts simultaneously on behalf of the appellants, the Fund, Pioneer and the contractor respectively, we must infer that they signed each agreement with full knowledge of the terms of the other which were either awaiting their signatures or had already been signed. In view of the terms of the variation agreements the signatories must have known full well that the main leases did not correctly reflect the arrangement in respect of the payment of rent for the period 1 April to 31 July 1984. Yet they signed them. The witnesses did not explain why there had to be separate documents. I am unable to accept the suggestion put forward by appellants' attorney that the variation agreements might have been prepared simply to correct a mistake by the draughtsman. There is no reason to assume in appellants' favour that a mistake had been made and it is in any event highly unlikely that additional documents, replete with definitions and recitals and running into three pages each, would have been prepared instead of redrafting a few lines in the leases. It is significant that payment of rent was in effect suspended in the variation of agreements until 1 August 1984 which was the date on which the sub-leases would commence and the day after the buildings were expected to be completed under the building contract. But this only becomes clear once all the agreements are read together: a reader who was not aware of the existence of the variation

agreements; and even then he would be unaware that the reason for the apparent indulgence was that the buildings would only be completed at the end of the fourth month. The impression is irresistible that the parties sought to give to each agreement a semblance of self-sufficiency which it did not in reality possess.”

J.A. Hefer (32-33) het tot die gevolgtrekking gekom dat die ooreenkomste van so 'n aard was dat al die betrokke partye die ware bedoeling duidelik moes begryp en dat dit waarskynlik is dat die geskrewe kontrakte nie hierdie ware bedoeling weerspieël het nie:

“Can it in these circumstances be said, particularly taking account of what I have said about the appellants’ interests in the terms of the sub-leases relating to the erection of the buildings, that as a matter of probability the directors intended to confer the sole right to have the buildings erected on Pioneer, thereby precluding the appellants from taking steps to enforce compliance with the relevant terms? In my view not. I have no doubt that the directors were aware of the need for the appellants to protect their own interests themselves. There is a real likelihood that there was an **unexpressed agreement or tacit understanding** between the appellants and Pioneer that the appellants would be entitled if need be to enforce compliance with the relevant terms of the sub-leases, either against Pioneer or possibly against Pioneer and the Fund jointly. Of this the Fund could not have been unaware: as stated earlier, it could not have been kept in the dark about the purpose of its intervention; indeed, on the available evidence, there is reason to believe that the Fund was not unaccustomed to the role it was required to play in this kind of transaction. On this basis the Fund too could well have been a party to the agreement or understanding referred to. **The evidence does not exclude what is thus a real likelihood that the written agreements do not reflect the true or full intention of the parties. Appellants’ entire case rests on the provisions of clause 7.1 of the main leases. However, it is those very provisions that, on the foregoing analysis, bear**

the stamp of simulation. The purpose could well have been to conceal the real or complete terms of what the parties truly intended but chose not to express.” (eie beklemtoning)

2.3 Belastingkundiges se opinie oor die uitspraak

2.3.1 Huxham en Haupt se kommentaar oor die uitspraak

Huxham en Haupt (1997: 9-14) was van mening dat die hof 'n “substance over form approach”, oftewel die *in fraudem legis*-beginsel, toegepas het. Die vorm van die transaksies het nie werklike bedoeling van die kontrakterende partye weerspieël nie en die belastingpligtigheid is volgens die ware bedoeling van die partye vasgestel.

2.3.2 Davis se mening oor die uitspraak

Volgens Davis (1997: 25-26) was J.A. Hefer versigtig om nie die Furniss-reël, soos in Hoofstuk 5 bespreek, in sy uitspraak toe te pas nie. Hy het eerder staatgemaak op die Suid-Afrikaanse regsbeginsels van Randles Brothers en Zandberg wat gehandel het met transaksies wat *in fraudem legis* is.

Die benadering wat deur J.A. Hefer gevolg is openbaar die verskil tussen die Engelse howe en Randles Brothers se houding teenoor belastingvermyding. Die Engelse Furniss-reël fokus op 'n “doel”-gerigte interpretasie van die wetgewing terwyl, volgens die Randles Brothers-benadering, die ware ooreenkomste interpreteer moet word. Indien die ware bedoeling van die kontrakterende partye akkuraat in die geskrewe kontrakte uiteengesit is, sal nie eens 'n belastingvermydingdoelwit, volgens die Randles Brothers-benadering, daartoe lei dat hierdie kontrakte geïgnoreer word nie.

Die fatale fout in die vier kontrakte in hierdie saak was dat dit gelyktydig deur twee verbonde persone en 'n passiewe pensioenfonds onderteken is, dat die uitstel van die huurbetalings aan die optrede van die onderhuurder gekoppel was en die ooreenkomste “plainly interdependent to the extent that none of

them would have been concluded unless all the others were also signed” was. Volgens Davis (1997: 25) is dit in die lig hiervan nie verrassend dat artikel 103(1) irrelevant was in die betrokke saak nie.

Davis (1997: 25) het die vraag gestel: “What are the parameters of the doctrine of a sham transaction?” In kort is dit dat, waar die bedoeling van die partye is om ’n voordeel vir appellant volgens die wese van die transaksie te bekom, die vorm van die transaksie geïgnoreer kan word, omdat die vorm nie die ware ooreenkoms weergee nie. Volgens die skrywer word wese gelykgestel aan die ware bedoeling van die kontrakterende partye.

Volgens die feite van die saak moes die hof vasstel of paragraaf (h) van die bruto inkomste definisie toepaslik was. Die hof moes dus bepaal of die verhuurder sodanige reg gehad het. Om dit te bepaal is die bedoeling van die partye ondersoek, wat aanleiding gegee het tot die volgende gevolgtrekking:

“... there was a real likelihood that there was an **unexpressed agreement or tacit understanding** between the appellants and Pioneer (the sub-lessee) that the appellants would be entitled if need be to enforce compliance with the relevant terms of the sub-leases”.
(eie beklemtoning)

Davis (1997: 25-26) het verwys na ’n ongerapporteerde uitspraak deur J. Wunsh in die Transvaalse Spesiale Hof in September 1995 wat volgens hom verdere duidelikheid ten opsigte van die trefwydte en betekenis van die Ladysmith-uitspraak verskaf het. J. Wunsh het meer vertrou op die bedoeling van die kontrakterende partye as op die Furniss-reël. Hy het in werklikheid die gebruik van die Engelse reg verwerp. In sy uitspraak dat die belastingpligtige belas kon word ingevolge paragraaf (h) van die Wet, het hy onder soortgelyke omstandighede as die Ladysmith-saak, bevind dat die hof kan ondersoek of daar ’n “tacit term” in die kontrak was. ’n “Tacit term” is ’n kontrakterm waartoe die partye werklik ooreengekom het, maar wat nie op skrif gestel is nie. Die ondersoek was dus “whether on the basis of the proved facts and circumstances it was probable that a tacit agreement had been reached”.

Wunsh se uitspraak was dus gebaseer op die ware bedoeling van die kontrakterende partye.

Volgens Davis (1997: 25-26) sal dit foutief wees om te beweer dat die hof in die Ladysmith-uitspraak die Suid-Afrikaanse wetgewing met die Engelse Furniss vermeng het. Die hof het hom eerder gewend tot die ware bedoeling van die kontrakterende partye, waar so 'n ware bedoeling vasgestel is deur 'n ondersoek van die geskrewe ooreenkomste soos saamgelees en die doel waarvoor dit aangegaan is. Sodoende is die Ladysmith-uitspraak gebaseer op die Suid-Afrikaanse *in fraudem legis*-leerstuk.

Davis (1997: 25-26) is van mening dat die veiligste benadering vir die bepaling van die belastingdoelmatigheid van enige transaksie, die toets van die kommersiële grondrede van 'n transaksie is. Sodoende sal die werklike bedoeling van die partye, in teenstelling met die gekonstrueerde skyn deur middel van geskrewe kontrakte, die sleuteldeterminant van die aard van die transaksie wees. Volgens die ware aard van die kontrakte kan die belastingpligtige bepaal of die regte wat toeval, geskep is. Volgens Davis is dit hierin wat die wesenlikheid van die Ladysmith-uitspraak lê.

2.3.3 Meyerowitz se mening oor die uitspraak

Meyerowitz (1997: 27-28) was ook van mening dat die hof nie afgewyk het van die onderskeid tussen skyntransaksies en ooreenkomste wat aangegaan is met geen ander bedoeling as dat dit uitgevoer sal word ooreenkomstig die regsvorm daarvan nie, hoewel dit aangegaan is om belasting te vermy. Die hof het die kontrakte en die bepalinge daarvan ondersoek om die ware ooreenkomste tussen die partye vas te stel. Hulle het tot die gevolgtrekking gekom dat daar 'n redelike waarskynlikheid was dat 'n "unexpressed agreement" tussen appellant en Pionier bestaan het. Volgens Meyerowitz is die *in fraudem legis*-beginsel van die Randle Brothers-saak toegepas.

2.3.4 Olivier se mening oor die uitspraak

Sommige belastingadvokate is van mening dat hierdie beslissing daartoe sal lei dat alle belasting gemotiveerde ooreenkomste geïgnoreer sal word, indien die wese van die transaksie van die vorm daarvan verskil. (Uit die artikel blyk dit dat die term “wese” na die ware bedoeling van die partye verwys en nie na die Engelse Furniss-reël nie.) Volgens Olivier (1997: 242) is die bogenoemde 'n té wye interpretasie van die uitspraak.

Sy was van mening dat die kontrakte in die betrokke saak so swak opgestel was, dat die hof nie anders kon as om te bevind dat die dokumente nie die ware bedoeling van die kontrakterende partye weergegee het nie. Indien die kontrakte elkeen op 'n ander datum deur nie-verbonde persone onderteken is, wat elkeen bedoel het om 'n ware huurder of verhuurder te wees, kon die beslissing volgens haar anders gewees het. Sy het daarop gewys dat dit kommersieel onlogies is om 'n huurkontrak op dieselfde dag aan te gaan, as waarop 'n ander ooreenkoms aangegaan is, waarvolgens geen huur ten opsigte van die eersgenoemde huurkontrak betaalbaar is nie. Sy is dus van mening dat belasting-gemotiveerde ooreenkomste steeds aangegaan kan word, gegewe dat dit kommersieel lewensvatbaar is.

2.4 Gevolgtrekking

Die skrywer ondersteun die bogenoemde menings dat die Furniss-reël nie toegepas is nie. Die Ladysmith-saak het geen nuwe beginsels neergelê ten opsigte van die interpretasie van arikel 103(1) nie, aangesien die beslissing bloot 'n toepassing van die *in fraudem legis*-beginsel, soos in Hoofstuk 3 bespreek, was.

Die hof het egter die bestaande beginsels strenger toegepas, wat dui op die hof se toekomstige houding jeens aggressiewe belastingvermydingskemas.

3 ITC 1606 ((CAPE 1995) 58 SATC 328)

Hierdie saak handel oor 'n huurpremie-eiendomsontwikkelskema. Hoewel daar baie variasies van die skema bestaan, behels die basiese reëling die volgende:

- (a) Die verkryging van eiendom deur 'n ontwikkelingsmaatskappy (Devco) vir die ontwikkeling daarvan ooreenkomstig die spesifikasies van 'n bedryfsmaatskappy (Opco) binne die groep maatskappye.
- (b) Die verhuring van die voltooide gebou aan Opco.
- (c) Die daaropvolgende verkryging van die sogenaamde *bare dominium* van die eiendom deur 'n ander maatskappy (Propco) binne die bedryfsmaatskappy se groep.

Die verdiskonteerde huurbetalings (of huurpremie) oor 'n periode van normaalweg tien of twaalf jaar, tesame met die bedrag betaal vir die *bare dominium*, is gelyk aan die koste van verkryging en die ontwikkeling van die eiendom en 'n fooi vir Devco. Huur word vooruit betaal deur Opco by wyse van promesses of deur middel van 'n wysiging wat die betaling van 'n huurpremie behels. Aangesien die huur en/of huurpremies vooruitbetaal is en die gebou aan die koper verkoop is sonder die voordeel van kommersiële okkupasie vir 'n periode van tien tot twaalf jaar, sal die daaropvolgende verkoop aan Devco tipies teen 10% tot 15% van die klaarblyklike markwaarde daarvan geskied.

Dit is waarskynlik dat verskeie eiendomsontwikkelings in die verlede op hierdie wyse gestruktureer is en dat dit teen die toepassing van artikel 103(1) op grond van vier basiese veronderstellings verdedig is:

- Devco is geregtig op 'n aftrekking van beide die konstruksiekoste en die koopprys van die perseel aangesien dit 'n handelaar in eiendom en huurpremies is.

- Die huurbetalings betaalbaar oor die huurtermyn of die huurpremie is teen kommersiële koerse.
- Die Wet maak spesifiek voorsiening vir die aftrekking van huurpremies deur Opco. Alternatiewelik is die voorsiening van sekuriteit vir toekomstige huurbetalings by wyse van die uitreiking van promesses 'n eenvoudige, indien minder algemene, finansiële reëling.
- Die partye, behalwe vir Opco en Propco, beding uiterste voorwaardes en is onafhanklik van mekaar, sodat artikel 103(1) nie toegepas kan word nie.

3.1 Feite van die saak

Appellant was 'n maatskappy wat 'n vervoerbesigheid bedryf het. In 1986 het appellant besef dat sy perseel onvoldoende was. 'n Ooreenkoms is met 'n beslote korporasie aangegaan wat 'n vakante eiendom verkry het, dit ontwikkel het en dit daarna aan appellant verhuur het vir 'n periode van agt jaar, beginnende op 1 Maart 1990. Volgens die huurooreenkoms het appellant aanvanklik 'n huurpremie van R1,5 miljoen betaal en 'n jaarlikse huur van R1 000.

Die beslote korporasie het 'n lening van R1,65 miljoen met 'n bank aangegaan om die verkryging en ontwikkeling van die eiendom te finansier. Die lening was verseker deur 'n verband oor die eiendom. Waarborg is ook verskaf deur die aandeelhouer van appellant se houermaatskappy en sy drie seuns. Die appellant het R1,65 miljoen van dieselfde bank geleen om sodoende die huurpremie te kan betaal. Die beslote korporasie het die huurpremie gebruik om sy lening van die bank te delg en sodoende is die verband gekanselleer.

Daarna is ooreengekom dat 'n dormante maatskappy in die groep waarvan die appellant 'n lid was, die *bare dominium* van die beslote korporasie se eiendom teen R502 000 sou verkry. Daar moet daarop gelet word dat die totale koste van die perseel en verbeteringe naastebly R2 miljoen was.

Op 'n latere stadium, in Desember 1994, is die eiendom vir R4,1 miljoen

verkoop aangesien appellant nie meer na verwagting gepresteer het nie en na 'n kleiner perseel verskuif het.

Die Kommissaris was van mening dat die transaksie deur artikel 103(1) getref is en het die artikel 11(f)-aftrekking van die hand gewys. Appellant het na die Spesiale Hof geappelleer dat die huurpremie aftrekbaar was onder artikel 11(f) aangesien daar aan al die vereistes van die artikel voldoen is. Die Spesiale Hof het beslis dat die belastingpligtige nie die onus ingevolge artikel 82 van die Wet opgehef het nie en die appèl is dienooreenkomstig van die hand gewys. (Artikel 82 bepaal dat die bewyslas dat belasting hefbaar ingevolge die Wet, vrygestel is of nie daaraan onderhewig is nie of aan 'n aftrekking, korting of verrekening ooreenkomstig die Wet onderhewig is, op die persoon rus wat op hierdie vrystelling, nie-onderhewigheid, aftrekking of korting aanspraak maak.)

3.2 Die hof se uitspraak en die beginsels wat bevestig of neergelê is

Die Spesiale Hof het artikel 103(1) toegepas. Die skrywer wil die aandag daarop vestig dat dit die weergawe van die artikel voor die 1996-wysiging was. Die hof het bevestig dat die vier vereistes van artikel 103(1) steeds as aparte toetse hanteer sal word. Dit was duidelik dat die transaksie 'n skema of transaksie ingevolge artikel 103(1) uitgemaak het wat tot belastingvermindering gelei het. Die kernvrae was dus of daar aan die normaliteitsvereiste en die doelwitvereiste voldoen is.

Die hof het die uitspraak van die Kommissaris bevestig op grond van die volgende redes:

- Die beslote korporasie wat oorspronklik die eiendom verkry en ontwikkel het, was bloot 'n agent vir die verkryging van die ontwikkelde eiendom deur die belastingpligtige en sy mede-filiaal.
- In die lig van die omstandighede en feite was die transaksie abnormaal en nie een wat deur partye aangegaan sal word wat uiterste voorwaardes

beding nie.

- Die skema was hoofsaaklik aangegaan vir die vermyding of vermindering van belasting, eerder as om die eiendom te bekom.

In die oorweging van die normaliteitsvereiste het die hof die twee paragrawe van die normaliteitsvereiste gesamentlik oorweeg, hoewel die transaksies in die konteks van besigheid was, deur die volgende vraag te stel:

“... of die transaksie een is wat nie normaalweg tussen persone wat, uiterste voorwaardes beding, so aangegaan sou word nie.”

Die skrywer wil die aandag vestig op die volgende uitreksels waarin die normaliteitsvereiste oorweeg is:

- “In die huidige geval blyk dit uit die feite dat, alhoewel die skema uit drie afsonderlike stappe bestaan het, **elkeen waarvan as eg** beskou kon word, dit duidelik is dat hulle dele was van **een saamgestelde transaksie**. Dit is ook duidelik dat, alhoewel daar drie entiteite met afsonderlike regspersoonlikheid betrokke was, twee van hulle as deel van een maatskappygroep opgetree het en die derde bloot as agent vir sodanige groep in die transaksie gefunksioneer het.” (eie beklemtoning)
- “Alhoewel die mening uitgespreek is dat enige regsbeginself wat uit die Furniss-saak mag voortvloei nie deur ons howe toegepas behoort te word nie (kyk artikel deur Anton Derksen in August 1990 *South African Law Journal* bl 416) sê die geleerde skrywer van die gemelde artikel nogtans dat die denkproses in die Furniss-saak akkoord gaan met die statutêre anti-belastingvermydingsbepaling van die Suid-Afrikaanse Inkomste-belastingwet. Afgesien hiervan is dit ons mening dat gesonde verstand dit voorsê dat **waar een van die transaksies in 'n reeks transaksies ingesluit is wat geen kommersiële doel het nie en bloot daar is om 'n belastingvoordeel te probeer kry dit nie as 'n normale transaksie tussen persone, die uiterste voorwaardes beding, beskou kan word nie.**” (eie beklemtoning)

- “Dit is verder ook merkwaardig dat toe die gebou in 1994 vir R4,1 miljoen verkoop is, appellant bereid was om R750 000 van die huurpremie af te skryf en te verloor. C sê appellant sou R100 000 per maand bespaar het as hy die huurkontrak sou prysgee. Hierdie bedrag kom ons voor as buitengewoon groot en een waarvoor C geen bewys voor die hof gelê het nie. Maar hoe dit ook al sy, appellant se bereidwilligheid om na net vier jaar van die huurkontrak die helfte van die premie, naamlik R750 000 af te skryf is, onses insiens, ’n verdere aanduiding dat die transaksie ’n abnormale een was.”

Die Spesiale Hof het die volgende beginsel vir die toetsing van die normaliteitsvereiste in artikel 103(1) neergelê:

“... waar een van die transaksies in ’n reeks transaksies ingesluit is wat geen kommersiële doel het nie en bloot daar is om ’n belastingvoordeel te probeer kry dit nie as ’n normale transaksie tussen persone, die uiterste voorwaardes beding, beskou kan word nie.”

Die Spesiale Hof het bepaal dat die beginsel toegepas sal word, ten spyte daarvan dat die transaksies as eg beskou word. Dit blyk ook dat die hof ’n voorvereiste gestel het voordat bogenoemde beginsel op ’n reeks transaksies toegepas kan word, naamlik dat daar ’n saamgestelde transaksie aanwesig moet wees:

“... alhoewel die skema uit drie afsonderlike stappe bestaan het, elkeen waarvan as **eg beskou** kon word, dit duidelik is dat hulle dele was van **een saamgestelde transaksie**” (eie beklemtoning)

3.3 Belastingkundiges se opinie oor die uitspraak

3.3.1 Huxham en Haupt se kommentaar oor die uitspraak

Huxham en Haupt (1997: 17-18) het verklaar dat dit duidelik is dat die Suid-Afrikaanse Inkomstediens begin het met ’n proses om vermydingskemas aan

te val deur middel van artikel 103(1) en die *in fraudem legis*-leerstuk soos in die Randles Brothers-saak neergelê. Terselfdertyd is dit ook duidelik dat die howe 'n strenger houding in bogenoemde tipe sake sal aanvaar, soos uit die Ladysmith-saak geblyk het.

In die verlede het die sogenaamde normaliteitsvereiste die meeste probleme opgelewer. Hulle was van mening dat J. Tebutt se beslissing dat 'n transaksie wat geen kommersiële doelwit het nie en slegs vir belastingvermydingsdoeleindes aangegaan is, 'n abnormale transaksie uitmaak, op die volgende dui: Dat dit die eerste maal was dat 'n Suid-Afrikaanse hof die normaliteitsvereiste benader het op die wyse wat deur J.P. Macdonald in COT v Ferera (1976(2) SA 653 (RAD), SATC 66) aanvaar is. Die benadering in die Ferera-saak was dat belastingvermyding volgens die inherente aard daarvan abnormaal is. Volgens hulle is hierdie benadering in die wetswysiging van die normaliteitsvereiste in artikel 103(1)(b)(i)(aa) geïnkorporeer.

Die skrywer verskil van Huxham en Haupt se mening dat J. Tebutt die Ferera-saak se benadering aanvaar het. In die ITC 1606-saak is pertinent vermeld dat aan al vier afsonderlike vereistes van artikel 103(1) voldoen moet word, voordat die artikel toegepas kan word. Die hof het in ITC 1606 bevestig dat belastingvermyding, as sulks, nie abnormaal is nie, in teenstelling met die Ferera-saak se benadering. Die beginsel wat die hof wel neergelê het, was dat indien 'n transaksie wat geen kommersiële doelwit gehad het nie in 'n reeks transaksies ingevoeg is om belasting te vermy, dit as abnormaal beskou sal word. Die skrywer se siening is bevestig deur adv. Pieter Oosthuizen (Stellenbosch: Persoonlike onderhoud, 31 Julie 1997) wat namens die Kommissaris opgetree het in ITC 1606.

3.3.2 Adv. Pieter Oosthuizen se kommentaar oor die uitspraak

Adv. Oosthuizen (Stellenbosch: Persoonlike onderhoud, 31 Julie 1997) het op die waarskynlikheid gedui dat die wetgewer hierdie uitspraak gebruik het om die inhoud van die wetswysiging aan die normaliteitsvereiste te formuleer. Hy

is van mening dat die wetswysiging soos vervat in artikel 103(1)(b)(i)(aa) vir alle praktiese doeleindes dieselfde uitwerking sal hê as die riglyne wat deur die beslissing neergelê is. Dit beteken dus dat hierdie saak riglyne verskaf ten opsigte van die interpretasie van die gewysigde normaliteitsvereiste soos in artikel 103(1)(b)(i)(aa) vervat.

3.3.3 Meyerowitz se kommentaar oor die uitspraak

Meyerowitz (1997: 23) was van mening dat die hof die Furniss-reël toegepas het om die normaliteit van die skema vir doeleindes van artikel 103(1) vas te stel.

3.3.4 David Clegg se kommentaar oor die uitspraak

David Clegg (1996: 82-83) was van mening dat die Furniss-reël toegepas is om die normaliteit van die transaksies vas te stel. Hy het verklaar dat hoewel hy in beginsel simpatie met die hof se benadering het, die toepassing daarvan op die feite van die saak foutief was.

Die doelwit van die hele reeks transaksies was om toegang te verkry tot kommersiële eiendom vir gebruik deur appellant. 'n Ondergesikte doelwit van 'n spesifieke element van die transaksie, naamlik die deelname van die beslote korporasie (die ontwikkelaar), was om belasting te vermy. Die hof het onderskei tussen hierdie twee doelwitte deur na een van die elemente van die transaksie te kyk om die hoofsaaklike of uitsluitlike doelwit van die transaksie vas te stel, terwyl daar na die transaksie as 'n geheel gekyk is om die normaliteit van die transaksie te beoordeel.

Volgens Clegg (1996: 82-83) was hierdie benadering om die volgende redes foutief. Artikel 103(1) beoog situasies waar 'n transaksie of 'n element daarvan abnormaal mag wees, maar 'n oorkoepelende besigheidsdoelwit beskerm die transaksie of element daarvan teen die toepassing van die artikel. As die Furniss-reël toegepas word en daar dus na die reeks

transaksies as 'n geheel gekyk word om te bepaal of dit normaal is, moet daar na die reeks transaksies as 'n geheel gekyk word om vas te stel of dit as 'n geheel 'n hoofsaaklike of uitsluitlike belastingvermydingdoelwit gehad het. Dit is volgens hom die beperking wat artikel 103(1) op die Suid-Afrikaanse howe plaas in die toepassing van die Furniss-reël op die normaliteitsvereiste. Daar mag wel 'n abnormaliteit en/of uitsluitlike vermydingsdoelwit in 'n spesifieke element van 'n saamgestelde transaksie wees, maar indien die oorkoepelende doelwit van daardie saamgestelde transaksie kommersieel is, behoort artikel 103(1) nie toegepas te word nie.

Clegg se siening is bevestig in *Ocean Manufacturing Company Limited v CIR* (1990(3) SA 610 (A), 52 SATC 151) waarin daar met die hoofsaaklike of uitsluitlike doelwit van 'n reeks transaksies vir doeleindes van artikel 103(2) gehandel is. Daar is bepaal dat indien 'n reeks transaksies interafhanklik van mekaar is en 'n strukturele eenheid vorm, die doelwit daarvan op sodanige basis oorweeg moet word.

3.4 Gevolgtrekking

Die skrywer ondersteun adv. Oosthuizen se mening dat die beslissing riglyne neerlê vir die toepassing van die besigheidsdoelwittoets in artikel 103(1)(b)(i)(aa), aangesien die beslissing met die kommersiële doel van 'n transaksie handel. Volgens die skrywer brei hierdie riglyne die neergelegde benadering van die hof vir die toetsing van normaliteit in artikel 103(1) uit, ten opsigte van transaksies in die konteks van besigheid. Die Hooggeregshof sal hierdie riglyne in ag neem indien die normaliteit van 'n reeks transaksies vir doeleindes van artikel 103(1) oorweeg word, totdat dit deur 'n regter van die Hooggeregshof gewysig of bevestig word.

Die beginsel wat in ITC 1606 vir die toetsing van die normaliteitsvereiste in artikel 103(1) neergelê is, is dat waar een van die transaksies in 'n reeks transaksies ingesluit is wat geen kommersiële doel het nie en bloot daar is om 'n belastingvoordeel te probeer kry, dit nie as 'n normale transaksie tussen persone, die uiterste voorwaardes beding, beskou kan word nie.

Die volgende riglyne is vir die toepassing van hierdie beginsel neergelê:

- Die beginsel sal toegepas word op 'n reeks transaksies, ten spyte daarvan dat die transaksies as eg beskou word, maar met 'n voorvereiste, naamlik dat daar 'n saamgestelde transaksie aanwesig moet wees.
- Indien bogenoemde beginsel toegepas word, kan die hof na een van die elemente van 'n transaksie kyk om die hoofsaaklike of uitsluitlike doelwit van die transaksie vas te stel vir doeleindes van subartikel (c) van artikel 103(1), terwyl daar na die transaksie as 'n geheel gekyk word om die normaliteit van die transaksie te beoordeel.

Die skrywer ondersteun die mening van Clegg en Meyerowitz dat bogenoemde beginsel tot die toepassing van die Furniss-reël in die normaliteitsvereiste van artikel 103(1) lei.

Die Furniss-reël is soos volg saamgevat in Hoofstuk 5:

- 'n Reeks transaksies moes aangegaan word.
- Die reeks transaksies moes vooraf beplan gewees het.
- Sekere van die transaksies in die reeks, sogenaamde “stappe”, moes aangegaan word met die doel om belasting te vermy en daardie stappe moes geen kommersiële doel gehad het nie.
- Op die tydstip toe die bogenoemde belastingvermydingstappe uitgevoer is, moes dit waarskynlik wees dat die res van die transaksies in die reeks inderdaad aangegaan sou word.

Indien aan die bogenoemde vier vereistes voldoen word, sal die transaksies wat in die reeks transaksies ingevoeg is om belasting te vermy, volgens die Furniss-reël vir belastingdoeleindes ignoreer word.

Die enigste wesenlike verskil tussen die toepassing van die Furniss-reël in die Engelse reg en die toepassing daarvan in die normaliteitsvereiste van artikel 103(1), is dat in die Engelse reg belastingvermydingstransaksies geïgnoreer

sal word wanneer belastingpligtigheid vasgestel word terwyl, indien die reël volgens ITC 1606 toegepas word, die transaksies as abnormaal beskou sal word.

Die Furniss-reël vereis verder dat op die tydstip waarop die belastingvermydingstransaksies uitgevoer is, dit waarskynlik moes wees dat die res van die transaksies in die reeks inderdaad aangegaan sou word. Hierdie vereiste is nie uitdruklik gestel in die riglyne wat in ITC 1606 neergelê is nie. Die skrywer is van mening dat, aangesien dit volgens die feitestel blyk dat op die tydstip waarop die bogenoemde belastingvermydingstransaksies uitgevoer is, dit waarskynlik was dat die res van die transaksies in die reeks aangegaan sou word, die hof moontlik die vereiste toegepas het, sonder om dit uitdruklik te spesifiseer. Hierdie onsekerheid sal deur die hof opgeklar moet word.

Die beginsel in ITC 1606 vereis dat die belastingvoordeel die uitsluitlike doelwit van die belastingvermydingstransaksies moet wees voordat die transaksies as abnormaal beskou kan word, aangesien daar na "geen kommersiële doel" verwys word. Indien die transaksie dus enige kommersiële doel het, behoort dit volgens die beginsel as normaal beskou te word. Dit is soortgelyk aan die Furniss-reël wat ook vereis dat die belastingvermydingstransaksies geen kommersiële doel het nie. In Hoofstuk 5 was Derksen egter van mening dat in die Engelse reg die reël toegepas sal word, selfs al is die vermydingsdoelwit slegs 'n hoofsaaklike doelwit. Volgens die skrywer behoort die toepassing van die Furniss-reël in die normaliteitsvereiste van artikel 103(1) volgens Derksen se mening geïnterpreteer te word, aangesien die hof se houding teenoor belastingvermyding negatief blyk te wees. Hierdie onsekerheid sal ook deur die hof opgeklar moet word.

Die hof het die beginsel bevestig dat die vier vereistes van artikel 103(1) afsonderlik toegepas sal word. Gevolglik ondersteun die skrywer Clegg se mening dat artikel 103(1) 'n beperking plaas op die toepassing van die Furniss-reël in die normaliteitsvereiste.

HOOFSTUK 7

TRANSAKSIES WAT DEUR DIE GEWYSIGDE ARTIKEL 103(1) GERAAK WORD

| | | |
|----------|--|-----------|
| 1 | INLEIDING | 72 |
| 2 | TRANSAKSIES WAT DEUR DIE GEWYSIGDE ARTIKEL 103(1) GERAAK WORD | 72 |

HOOFSTUK 7

TRANSAKSIES WAT DEUR DIE GEWYSIGDE ARTIKEL 103(1) GERAAK WORD

1 INLEIDING

Die gewysigde artikel 103(1) tree met ingang van 3 Julie 1996 volgens artikel 29 van die Wysigingswet op Belasting, no. 36 van 1996 in werking. Daar heers onsekerheid of die gewysigde artikel van toepassing is op skemas wat voor 3 Julie 1996 geïmplementeer is, maar op daardie datum onvoltooid is of nog aktief uitgevoer word na die inwerkingtreding van die gewysigde artikel.

Hierdie onsekerheid sal deur die hofe opgeklaar moet word. Die mening van 'n belastingkundige is ingewin en word vervolgens bespreek.

2 TRANSAKSIES WAT DEUR DIE GEWYSIGDE ARTIKEL 103(1) GERAAK WORD

Le Roux Roelofse (Kaapstad: Persoonlike onderhoud, 8 Mei 1997) is van mening dat skemas wat aktief van jaar tot jaar uitgevoer word, volgens die gewysigde artikel beoordeel moet word indien dit na die inwerkingtredingsdatum uitgevoer word, ongeag of dit vir die eerste keer voor die inwerkingtredingsdatum van die wetswysiging geïmplementeer is.

In die geval van 'n reeks transaksies wat op die inwerkingtredingsdatum van die wysiging onvoltooid is, sal daar volgens Roelofse na die aard van die transaksies gekyk moet word. Indien die transaksies onderling afhanklik is, gelyktydig gekontrakteer of in die vooruitsig gestel is en saam 'n transaksie as 'n geheel vorm, kan die belastingpligtige aanvoer dat die ongewysigde artikel sal geld. Indien die transaksies egter nie in 'n bepaalde volgorde aangegaan word nie, afsonderlik gekontrakteer word en nie almal op dag een as deel van 'n globale transaksie in die vooruitsig gestel is nie, sal die transaksies wat na die inwerkingtredingsdatum uitgevoer word, waarskynlik volgens die gewysigde

artikel beoordeel word. Die skrywer ondersteun Roelofse se mening.

HOOFSTUK 8

DIE REGVERDIGHEID EN GRONDWETLIKHEID VAN SUBARTIKEL (6)

| | | |
|----------|--|-----------|
| 1 | INLEIDING | 75 |
| 2 | MENINGS OOR DIE REGVERDIGHEID VAN SUBARTIKEL (6) | 76 |
| 2.1 | Katz-kommissie | 76 |
| 2.2 | Leon Swanepoel | 77 |
| 2.3 | Le Roux Roelofse | 77 |
| 3 | MENING OOR DIE GRONDWETLIKHEID VAN SUBARTIKEL (6) | 78 |
| 3.1 | Meyerowitz | 78 |
| 4 | GEVOLGTREKKING | 78 |

HOOFSTUK 8

DIE REGVERDIGHEID EN GRONDWETLIKHEID VAN SUBARTIKEL (6)

1 INLEIDING

Die nuwe subartikel (6) van artikel 103 lei daartoe dat, wanneer die Kommissaris artikel 103(1) toegepas het in die bepaling van belastingpligtigheid, hy nie sy diskresie in terme van artikel 89quat(3) en (3A) van die Wet mag uitoefen nie. Die subartikel bepaal as volg:

“(6) Waar die Kommissaris die bepalings van hierdie artikel by die vasstelling van ’n belastingpligtige se aanspreeklikheid van ’n belasting, reg of heffing ingevolge hierdie Wet opgelê, toegepas het, oefen die Kommissaris nie sy diskresie ingevolge die bepalings van artikel 89quat (3) of (3A) aldus uit as om te gelas dat rente nie ten opsigte van daardie gedeelte van enige belasting wat toeskryfbaar is aan die toepassing van hierdie artikel, betaalbaar is nie.”

Artikel 89quat van die Wet maak voorsiening vir die heffing van rente in gevalle waar die belastingpligtige se voorlopige belastingbetalings en werknemersbelasting minder is as sy belastingaanspreeklikheid volgens sy finale aanslag. Subartikels (3) en (3A) van artikel 89quat verleen aan die Kommissaris die mag om die rente kwyt te skeld indien hy tevrede is dat daar redelike gronde vir die onvoldoende belastingbetalings bestaan.

Die vraag het ontstaan of subartikel (6) regverdig en grondwetlik is. Die toepaslike artikels van die Grondwet en die menings van die Katz-kommissie en erkende belastingkundiges word bespreek.

2 MENINGS OOR DIE REGVERDIGHEID VAN SUBARTIKEL (6)

2.1 Katz-kommissie

Die Katz-kommissie (Suid Afrika, 1995: 126-127) het die Margo-kommissie se aanbeveling vir die heffing van rente waar artikel 103(1) suksesvol toegepas is, met dien verstande dat die totale aanspreeklikheid vir rente nie die betrokke bedrag van belasting oorskry nie, oorweeg. Hulle het ook die volgende kommentaar in die Witskrif op die spesifieke aanbeveling van die Margo-kommissie, oorweeg:

“In the submission received by the Department of Finance many complaints were received respecting this recommendation. It is felt that a rigid rule for the imposition of interest in section 103 cases is not needed. From paragraph 27.28 it seems clear that the commission has blatant cases in mind. In other cases the taxpayer may genuinely feel that he has not overstepped the mark. Section 89quat of the Income Tax Act, as amended in 1986, provides for the payment of interest where inadequate provisional tax payments have been made, except where the taxpayer's taxable income does not exceed R20 000 in the case of a company or R50 000 in the case of a person other than a company. If the taxpayer has reasonable grounds for believing that an amount should not have been included in his income, the Commissioner may direct that interest shall not be paid on the tax attributable to the amount in question. It is considered that the provisions of section 89quat are adequate.”

Hoewel die Kommissie kennis geneem het van die feit dat daar bykans geen nadeel vir 'n belastingpligtige is wanneer artikel 103(1) suksesvol toegepas word nie, het hulle die mening in die Witskrif om die volgende redes gehuldig. 'n Belastingpligtige moet toegelaat word om sy sake tot die grootste voordeel binne die grense van die Wet te reël. Vermydning moet nie gelyk gestel word aan ontduiking nie. Om 'n belastingpligtige te penaliseer met 'n terugwerkende heffing van rente, ten opsigte van wat andersins redelike

optrede deur die belastingpligtige kon uitmaak, dui op 'n verwronge opvatting van die onderskeid tussen vermyding en ontduiking. Indien 'n belastingpligtige onredelik optree kan artikel 89quat aangewend word.

2.2 Leon Swanepoel

Volgens Swanepoel (Bellville: Persoonlike onderhoud, 19 Mei 1997) is die artikel op die oog af onregverdig indien die belastingpligtige nie verwag het om 'n belastingaanspreeklikheid op te loop nie. Hy het egter beklemtoon dat belastingpligtiges bewustelik vermydingskemas aangaan terwyl hulle kennis dra van die beperkte kanse vir sukses van sodanige skemas. Die doel van subartikel (6) is juis om dit te voorkom.

Indien die belastingpligtige 'n skema implementeer wat 'n geringe kans vir sukses het, was sy risiko tot op die hede bloot dat die skema ingevolge artikel 103(1) geïgnoreer word wanneer die belastingpligtigheid vasgestel word. Ingevolge die wysiging is daar 'n verdere risiko, naamlik die rente betaalbaar ingevolge artikel 89quat. In die lig van die rente wat verdien kan word op die belasting wat te min betaal is, tot en met die uitreiking van die finale aanslag, is die risiko ingevolge die wetswysiging, volgens Swanepoel eintlik geëlimineer. Sy gevolgtrekking was dat subartikel (6) nie so onregverdig is as wat dit op die oog af lyk nie.

2.3 Le Roux Roelofse

Volgens Roelofse (Kaapstad: Persoonlike onderhoud, 8 Mei 1997) is subartikel (6) onregverdig aangesien belastingvermyding nie 'n kriminele oortreding is nie. Dit is gevolglik 'n belastingpligtige se reg om binne redelike perke te probeer om sy belastingaanspreeklikheid te beperk.

Die onregverdigheid van die subartikel word beklemtoon indien 'n belastingpligtige uitstel vir die indiening van sy belastingopgawe verkry het, aangesien rente dan vir 'n aansienlike tydperk betaalbaar sal wees, wat verloop vanaf die einde van die jaar van aanslag tot en met die uitreiking van

die finale aanslag. Toe die belastingpligtige die opgawe ingedien het, het hy moontlik geen verwagting gehad dat 'n belastingaanspreeklikheid sou ontstaan waarop hy rente ingevolge artikel 89quat moet betaal nie.

3 MENING OOR DIE GRONDWETLIKHEID VAN SUBARTIKEL (6)

3.1 Meyerowitz

Meyerowitz (1997: 29-6) is van mening dat die weiering van die voordele van artikel 89quat aan die belastingpligtige bloot omdat artikel 103(1) toegepas is, sonder die inagneming van die redelikheid van sy beweegredes, tot diskriminasie teenoor die belastingpligtige lei.

Artikel 9(3) van die Grondwet bepaal dat daar teenoor geen persoon direk of indirek gediskrimineer sal word nie. Hierdie artikel sal verontagsaam word indien dit volgens artikel 36 van die Grondwet regverdig en verdedigbaar is. Meyerowitz glo egter dat dit nie regverdig is nie en dat artikel 9(3) dus daartoe lei dat artikel 103(6), op grond daarvan dat dit met die Grondwet bots, aangeveg kan word.

4 GEVOLGTREKKING

Die skrywer ondersteun die menings van die Katz-kommissie en Roelofse dat subartikel (6) onregverdig is, aangesien 'n belastingpligtige toegelaat moet word om sy sake tot die grootste voordeel binne die grense van die Wet te reël. Indien 'n belastingpligtige in 'n poging om belastingaanspreeklikheid te beperk onredelik opgetree het, kan artikel 89quat aangewend word.

Die skrywer ondersteun Meyerowitz se mening, dat subartikel (6) tot diskriminasie teenoor die belastingpligtige lei en dus ingevolge artikel 9(3) van die Grondwet aangeveg kan word.

HOOFSTUK 9

SAMEVATTING EN GEVOLGTREKKING

In hierdie studie is die benadering vir die toetsing van die gewysigde normaliteitsvereiste in artikel 103(1) van die Wet ondersoek. Die 1996-wysiging in die normaliteitsvereiste het 'n bykomende vereiste gestel ten opsigte van transaksies in die konteks van besigheid, naamlik dat die transaksies aangegaan moet wees op 'n wyse wat normaalweg gebruik word vir *bona fide*-sakedoeleindes anders as die verkryging van 'n belastingvoordeel. Die benadering van die Engelse belastingjurisdiksie om belastingvermyding te toets, is ondersoek om 'n benadering te identifiseer wat die besigheidsdoel van transaksies beoordeel.

Die doel van hierdie studie was om vas te stel in watter mate die vorige benadering in Suid-Afrikaanse regspraak neergelê vir die toetsing van normaliteit by moontlike belastingvermyding, uitgebrei is vir die toetsing van die nuwe besigheidsdoelwitvereiste in artikel 103(1) van die Wet.

Die vorige benadering vir die toetsing van normaliteit in artikel 103(1) van die Wet het onderskei tussen transaksies waar die partye onafhanklik van mekaar optree en transaksies waar die partye afhanklik was. Daar was ook geen toepassing van die *in fraudem legis*-beginsel in artikel 103(1) nie.

Indien partye onafhanklik opgetree het, was uiterste voorwaardes beding en sou die transaksie outomaties as normaal beskou word. Die twee paragrawe van die normaliteitsvereiste is dus gesamentlik toegepas.

Indien die partye nie onafhanklik van mekaar opgetree het nie, moes die twee paragrawe van die normaliteitsvereiste afsonderlik oorweeg word. In die oorweging van die regte en verpligtinge moes die hof die spesiale verhouding tussen die partye in ag neem, om te bepaal of uiterste voorwaardes volgens die aard van die onderhawige transaksie beding is. Die omringende

omstandighede rondom die aangaan van die transaksie moes in albei gevalle in ag geneem word.

Die gevolg van hierdie benadering was dat transaksies as normaal beskou is bloot omdat dit normaalweg in die handelswêreld gebruik is om belasting te vermy. Deur die invoeging van die besigheidsdoelwittoets ten opsigte van transaksies in die konteks van besigheid, is hierdie moontlikheid uitgeskakel, aangesien die wetgewer uitdruklik vermeld het dat die verkryging van 'n belastingvoordeel nie 'n *bona fide*-besigheidsdoelwit is nie.

Volgens die letter van die Wet is bogenoemde die enigste wesenlike wysiging in die benadering ten opsigte van transaksies aangegaan in die konteks van besigheid. Die Katz-kommissie was van mening dat die toets in paragraaf (ii) van die normaliteitsvereiste die meer gepaste toets is vir transaksies wat nie in die konteks van besigheid aangegaan is nie.

Die ware uitbreiding in die benadering vir die toetsing van normaliteit in artikel 103(1) ten opsigte van transaksies in die konteks van besigheid, is in ITC 1606 neergelê. Die beslissing het riglyne neergelê vir die toepassing van die besigheidsdoelwittoets in artikel 103(1)(b)(i)(aa), aangesien die beslissing met die kommersiële doel van 'n transaksie handel.

Die beginsel wat in ITC 1606 vir die toetsing van die normaliteitsvereiste in artikel 103(1) neergelê is, is dat waar een van die transaksies in 'n reeks transaksies geen kommersiële doel het nie en bloot ingesluit is om 'n belastingvoordeel te verkry, dit nie as 'n normale transaksie tussen persone, die uiterste voorwaardes beding, beskou kan word nie.

Riglyne is vir die toepassing van hierdie beginsel neergelê, naamlik:

- Die beginsel sal toegepas word op 'n reeks transaksies, ten spyte daarvan dat die transaksies as eg beskou word. 'n Voorvereiste is egter gestel, naamlik dat daar 'n saamgestelde transaksie aanwesig moet wees.
- Indien bogenoemde beginsel toegepas word, kan die hof na een van die

elemente van 'n transaksie kyk om die hoofsaaklike of uitsluitlike doelwit van die transaksie vas te stel vir doeleindes van subartikel (c) van artikel 103(1), terwyl daar na die transaksie as 'n geheel gekyk word om die normaliteit van die transaksie te beoordeel.

Die skrywer ondersteun Clegg en Meyerowitz se mening dat bogenoemde beginsel tot die toepassing van die Furniss-reël in die normaliteitsvereiste van artikel 103(1), ten opsigte van 'n reeks transaksies, lei. Aangesien die hof die beginsel bevestig het dat die vier vereistes van artikel 103(1) afsonderlik toegepas word, ondersteun die skrywer Clegg se mening dat artikel 103(1) 'n beperking plaas op die toepassing van die Furniss-reël in die normaliteitsvereiste.

Die enigste wesenlike verskil tussen die toepassing van die Furniss-reël in die Engelse reg en die toepassing daarvan in die normaliteitsvereiste van artikel 103(1), is dat in die Engelse reg belastingvermydingstransaksies geïgnoreer sal word wanneer belastingpligtigheid vasgestel word, terwyl, indien die reël volgens ITC 1606 toegepas word, die transaksies as abnormaal beskou sal word.

Die vereiste van die Furniss-reël dat op die tydstip toe die belastingvermydingstransaksies uitgevoer is, dit waarskynlik moes wees dat die res van die transaksies in die reeks inderdaad aangegaan sou word, is nie uitdruklik in ITC 1606 neergelê nie. Die skrywer is van mening dat, aangesien dit volgens die feitestel blyk dat op die tydstip toe die bogenoemde belastingvermydingstransaksies uitgevoer is, dit waarskynlik was dat die res van die transaksies in die reeks aangegaan sou word, die hof moontlik die vereiste toegepas het sonder om dit uitdruklik te spesifiseer. Hierdie onsekerheid sal egter deur die hof opgeklaar moet word.

Die beginsel in ITC 1606 vereis dat die belastingvoordeel die uitsluitlike doelwit van die belastingvermydingstransaksies moet wees voordat die transaksies as abnormaal beskou kan word. Indien die transaksie dus enige kommersiële doel het, behoort dit volgens die beginsel as normaal beskou te

word. Dit is soortgelyk aan die Furniss-reël wat ook vereis dat die belastingvermydingstransaksies geen kommersiële doel het nie. Daar is egter in Hoofstuk 5 na Derksen se mening verwys dat in die Engelse reg die reël toegepas sal word, selfs al is die vermydingsdoelwit slegs 'n hoofsaaklike doelwit. Die skrywer is van mening dat die toepassing van die Furniss-reël in die normaliteitsvereiste van artikel 103(1) volgens Derksen se mening geïnterpreteer moet word, aangesien die howe se houding teenoor belastingvermyding negatief blyk te wees. Hierdie onsekerheid sal egter ook deur die howe opgeklaar moet word.

In Hoofstuk 4 was Van der Linde van mening dat, vir transaksies in die konteks van besigheid, die twee paragrawe van die gewysigde normaliteitsvereiste apart toegepas moet word ongeag of die kontrakterende partye onafhanklik van mekaar opgetree het. In ITC 1606 het die hof egter die twee paragrawe van die normaliteitsvereiste gesamentlik oorweeg hoewel die transaksies in die konteks van besigheid was.

In paragraaf 3 van Hoofstuk 4 het die skrywer die aandag daarop gevestig dat die subartikel, volgens die letter van die Wet, nie vereis dat die transaksie wat ondersoek word 'n besigheidsdoelwit moet hê nie. Die subartikel vereis bloot dat die **wyse** waarop die transaksie aangegaan is, 'n wyse moet wees wat normaalweg vir *bona fide*-sakedoeleindes, anders as die verkryging van 'n belastingvoordeel, aangewend word. Die skrywer was van mening dat die doelwit van die belastingpligtige slegs oorweeg sal word in die toepassing van die doelwittoets soos beskryf in subartikel (c), en nie in die toetsing van normaliteit in subartikel (b)(i)(aa) nie. Van der Linde het hierdie siening van die skrywer in Hoofstuk 4 ondersteun.

Indien die beginsel in ITC 1606 egter toegepas word om normaliteit vir doeleindes van artikel 103(1) te toets, sal daar juis oorweeg word of die stappe wat in 'n reeks transaksies ingevoeg is 'n besigheidsdoelwit, anders as die verkryging van 'n belastingvoordeel, het. Volgens die beginsel in ITC 1606 sal die belastingpligtige se doel met die stappe, eerder as die wyse waarop dit aangegaan is, by toetsing van normaliteit oorweeg word.

Indien die beginsel van ITC 1606 nie toegepas kan word nie, is die skrywer steeds van mening dat slegs die wyse waarop die transaksie aangegaan is oorweeg sal word vir die toetsing van normaliteit. Die doelwit van die belastingpligtige sal dan slegs by die oorweging van die doelwittoets in subartikel (c) van artikel 103(1) in ag geneem word.

Die Hooggeregshof sal hierdie riglyne in ag neem indien die nuwe besigheidsdoelwittoets toegepas word om die normaliteit van 'n reeks transaksies vir doeleindes van artikel 103(1) vas te stel, totdat dit 'n regter van die Hooggeregshof gewysig of bevestig word.

Die doel van hierdie ondersoek was ook om vas te stel of subartikel (6) regverdig en grondwetlik is. Die toepaslike artikels van die Grondwet en die menings van die Katz-kommissie en erkende belastingkundiges is ondersoek.

Die Katz-kommissie is van mening dat subartikel (6) onregverdig is. 'n Belastingpligtige moet toegelaat word om sy sake tot die grootste voordeel binne die grense van die Wet te reël. Indien 'n belastingpligtige onredelik optree kan artikel 89quat aangewend word.

Meyerowitz is van mening dat subartikel (6) tot diskriminasie teenoor die belastingpligtige lei en dus ingevolge artikel 9(3) van die Grondwet aangeveg kan word op grond daarvan dat dit met die Grondwet bots.

Die skrywer ondersteun die bogenoemde menings en het tot die gevolgtrekking gekom dat subartikel (6) onregverdig en onkonstitusioneel is.

BYLAE A**ARTIKEL 103(1) VAN DIE INKOMSTEBELASTINGWET, NO. 58 VAN 1962,
VOOR DIE 1996-WYSIGING**

“(1) Wanneer die Kommissaris oortuig is dat ’n transaksie, handeling of skema (ongeach of dit voor of na die inwerkingtreding van hierdie Wet aangegaan, verrig of uitgevoer is, en met inbegrip van ’n transaksie, handeling of skema waarby die vervreemding van eiendom betrokke is)-

(a) aangegaan, verrig of uitgevoer is wat die uitwerking het om aanspreeklikheid vir die betaling van ’n belasting of heffing opgelê deur hierdie Wet of ’n vorige Inkomstebelastingwet te vermy of uit te stel of om die bedrag daarvan te verminder; en

(b) met inagneming van die omstandighede waaronder die transaksie, handeling of skema aangegaan, verrig of uitgevoer was-

(i) aangegaan, verrig of uitgevoer was deur middele of op ’n wyse wat nie normaalweg by die aangaan, verrigting of uitvoering van ’n transaksie, handeling of skema van die aard van die onderhawige transaksie, handeling of skema aangewend sou word nie; of

(ii) regte of verpligtings geskep het wat nie normaalweg tussen persone wat by ’n transaksie, handeling of skema van die aard van die onderhawige transaksie, handeling of skema, die uiterste voorwaardes beding, geskep sou word nie, en

(c) aangegaan, verrig of uitgevoer was uitsluitlik of hoofsaaklik vir die doeleindes van die vermyding of die uitstel van aanspreeklikheid vir die betaling van ’n belasting of heffing (hetsy opgelê deur hierdie Wet of ’n vorige Inkomstebelastingwet of ’n ander wet deur die Kommissaris uitgevoer) of die vermindering van die bedrag van bedoelde belastingpligtigheid,

stel die Kommissaris die belastingpligtigheid ten opsigte van enige belasting of heffing deur hierdie Wet opgelê, asook die bedrag daarvan, vas asof die transaksie, handeling of skema nie aangegaan, verrig of uitgevoer is nie, of op so 'n wyse vas as wat hy in die omstandighede van die geval gepas ag vir die voorkoming of beperking van sodanige vermyding, uitstel of vermindering.”

BYLAE B**ARTIKEL 103(1) VAN DIE INKOMSTEBELASTINGWET, NO. 58 VAN 1962,
SOOS GEWYSIG GEDURENDE 1996**

“(1) Wanneer die Kommissaris oortuig is dat ’n transaksie, handeling of skema (ongeag of dit voor of na die inwerkingtreding van hierdie Wet aangegaan, verrig of uitgevoer is, en met inbegrip van ’n transaksie, handeling of skema waarby die vervreemding van eiendom betrokke is) –

(a) aangegaan, verrig of uitgevoer is wat die uitwerking het om aanspreeklikheid vir die betaling van ’n belasting of heffing opgelê deur hierdie Wet of ’n vorige Inkomstebelastingwet te vermy of uit te stel of om die bedrag daarvan te verminder; en

(b) met inagneming van die omstandighede waaronder die transaksie, handeling of skema aangegaan, verrig of uitgevoer was –

(i) aangegaan, verrig of uitgevoer was –

(aa) in die geval van ’n transaksie, handeling of skema in die konteks van besigheid, op ’n wyse wat nie normaalweg vir *bona fide*-sakedoeleindes, behalwe die verkryging van ’n belastingvoordeel, gebruik sou word nie; en

(bb) in die geval van enige ander transaksie, handeling of skema, synde ’n transaksie, handeling of skema wat nie binne die bepalings van item (aa) val nie, deur middele of op ’n wyse wat nie normaalweg by die aangaan, verrigting of uitvoering van ’n transaksie, handeling of skema van die aard van die onderhawige transaksie, handeling of skema aangewend sou word nie; of

(ii) regte of verpligtings geskep het wat nie normaalweg tussen

persone wat by 'n transaksie, handeling of skema van die aard van die onderhawige transaksie, handeling of skema, die uiterste voorwaardes beding, geskep sou word nie; en

(c) aangegaan, verrig of uitgevoer was uitsluitlik of hoofsaaklik vir die doeleindes van die verkryging van 'n belastingvoordeel,

stel die Kommissaris die belastingpligtigheid ten opsigte van enige belasting of heffing deur hierdie Wet opgelê, asook die bedrag daarvan, vas asof die transaksie, handeling of skema nie aangegaan, verrig of uitgevoer is nie, of op so 'n wyse vas as wat hy in die omstandighede van die geval gepas ag vir die voorkoming of beperking van sodanige vermyding, uitstel of vermindering."

BRONNELYS**LYS VAN BOEKE EN TYDSKRIFTE**

Clegg, D. 1996. "Preordained transactions and s. 103 (1)", *Tax Planning*, August, Vol. 10, No. 4: 81-83.

Clegg, D. 1991. "Substance and form". *Tax Planning*, Vol. 5: 33-35.

Derksen, A.G. 1990. "Should the South African Courts adopt the English anti-tax-avoidance rule in *Furniss v Dawson*?", *South African Law Journal*, Vol. 107: 416-433.

Huxham, K. & Haupt, P. 1997. "Erf 3183/1 Ladysmith Pty (Ltd) and Another v CIR (Appellate Division 1996) 58 SATC 229", *Hedron Tax Journal*, January, Vol. 8, No. 1: 8-14.

Huxham, K. & Haupt, P. 1997. "ITC 1606 (Cape 1995) 58 SATC 328", *Hedron Tax Journal*, April, Vol. 8, No. 2: 16-18.

Katz, M.M. (Voorsitter) 1995. *Third Interim Report of the Commission of Inquiry into certain aspects of the tax structure of South Africa*. 1995. Government Printer: Pretoria.

Margo, C.S. (Voorsitter) 1986. *Verslag van die Kommissie van Ondersoek na die Republiek van Suid-Afrika se Belastingstruktuur*. 1986. Staatsdrukker: Pretoria.

Meyerowitz, D. 1997. *Meyerowitz on Income Tax 1996-1997*. 1996-1997 edition. Ndabeni: Rustica Press.

Meyerowitz, D. 1971. *The Taxpayer*, Vol. 20, No. 8: 148-149.

Meyerowitz, D., Davis, D. M. & Emslie, T.S. 1996. "Avoidance of Tax", *The*

Taxpayer, June, Vol. 45, No. 6: 112-114.

Meyerowitz, D., Davis, D.M. & Emslie, T.S. 1990. "Plantation Schemes", *The Taxpayer*, December, Vol. 39, No. 12: 228

Meyerowitz, D., Davis, D. & Emslie, T.S. 1997. "Reflections on the Ladysmith Case", *The Taxpayer*, Vol. 46, No. 2: 23-28.

Olivier, L. 1997. "Erf 3183/1 Ladysmith (Pty) Ltd and Another v CIR", *De Rebus*, April, No. 351: 242.

Oosthuizen, P. 1997. Senior Lektor in Belasting, Departement Regsgeleerdheid, Universiteit van Stellenbosch. Stellenbosch: Persoonlike onderhoud, 31 Julie.

Richards, R. 1997. "The High Court and tax avoidance: the Spotless decision", *Australian Accountant*, February: 47-49.

Roelofse, L. 1997. Belastingkonsultant, Belastingafdeling, Deloitte & Touche. Kaapstad: Persoonlike onderhoud, 8 Mei.

Stewart, D.M. 1970. "The Prohibition of Tax Avoidance: an Evaluation of Section 103 of the South African Income Tax Act (No 58 of 1962)", *Comparative and International Law Journal of Southern Africa*, Vol. 3, No. 2: 193.

Swanepoel, L. 1997. Direkteur: Belasting, Belastingafdeling, PriceWaterhouseCoopers. Bellville: Persoonlike onderhoud, 19 Mei.

Tax Avoidance. (1997, July). In *ITSA Commentary 1995-1996*, [CD-ROM]. Beskikbaar: Butterworths tax library on CD-ROM. Durban: Butterworths Electronic Publishers (Pty) Ltd.

Van der Linde, K. 1997. "Tax Avoidance: The New Abnormality Requirement in Section 103(1) of the Income Tax Act", *SA Mercantile Law Journal*, Vol. 9, No. 1: 54 –61.

WETGEWING

Republiek van Suid Afrika. *Die Grondwet van die Republiek van Suid Afrika*, van 1996.

Republiek van Suid Afrika. *Inkomstebelastingwet*, No. 58 van 1962.

Republiek van Suid Afrika. *Wet op Belasting op Toegevoegde Waarde*, No. 89 van 1991.